Die rechtliche

Natur der Defraudation

öffentlicher Abgaben.

Tübinger Inauguraldissertation

von

Rudolf Kaulla,
Justizreferendär in Stuttgart.

Stuttgart.
Druck und Verlag von W. Kohlhammer.
1897.

Die rechtliche

Natur der Defraudation

öffentlicher Abgaben.

Tübinger Inauguraldissertation

von

Rudolf Kaulla,
Justizreferendär in Stuttgart.

Stuttgart.
Druck und Verlag von W. Kohlhammer.
1897.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41552309_0112

Inhalt.

§ 1. Einleitung.

I. Die Defraudation an sich.

§ 2. 1. Entstehung und Fälligkeit der Abgabeforderung.
§ 3. 2. Der Verzug in der Entrichtung der Abgabe.
§ 4. 3. Die Vermögensbeschädigung des Fiskus als Folge der Nichtentrichtung der Abgabe.
§ 5. 4. Die Bedeutung des in der Defraudation liegenden täuschenden Verhaltens.
§ 6. 5. Inwiefern ist die Defraudation eine Unterart des Betrugs?

II. Die Behandlung der Defraudation im geltenden Recht.

§ 7. 1. Die Folgen des Delikts für den Defraudanten selbst.
§ 8. 2. Die Verantwortlichkeit dritter Personen für eine fremde Defraudation.
§ 9. 3. Die Haftung des Nachlasses.

§ 10. III. Schlussfolgerung.

§ 1.

Einleitung.

Der grossen Mannigfaltigkeit der von den einzelnen deutschen Staaten erlassenen Abgabengesetze entspricht eine ebensolche Mannigfaltigkeit der auf dieselben bezüglichen Strafbestimmungen. Denn die deutschen Staaten haben nicht (wie z. B. Österreich) einheitliche Kodifikationen des Gefällstrafrechts geschaffen, sondern jedem einzelnen Abgabegesetz seine eigenen Strafparagraphen angehängt. Zu den einzelstaatlichen Gesetzen sind noch das Vereinszollgesetz vom 1. Juli 1869 und die vom Reich erlassenen Steuergesetze hinzugetreten, ebenfalls je mit einem Anhang von Strafbestimmungen. Die Geltung aller dieser besonderen Reichs- und Landesgesetze neben dem Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich beruht auf dem § 2 des Einführungsgesetzes zu dem letzteren.

Aus demselben § 2 ist nach seiner bekannten Auslegung zu entnehmen, dass auf alle jene Nebengesetze der allgemeine Teil des Reichsstrafgesetzbuches Anwendung zu finden hat, soweit sie nicht besondere Ausnahmen festsetzen.

Nun stammen aber die meisten Abgabegesetze aus der Zeit vor dem Reichs-St.G.B. und auch die Strafbestimmungen der späteren Gesetze enthalten zum Teil

nur eine Wiedergabe der alten Sätze. So kommt es, dass wir im Finanzstrafrecht neben einer Fülle von Vorschriften, die sich dem Reichs-St.G.B. zwangslos anfügen, auch auf mancherlei Bestimmungen stossen, die mit den allgemeinen Grundsätzen des letzteren schlechthin nicht in Einklang zu bringen sind. Da wir nun solche Widersprüche gegen die Prinzipien des St.G.B. nicht nur in gelegentlichen Abweichungen von Fall zu Fall finden, sondern auch in Erscheinungen, die gleichmässig und durchgehend in den deutschen Finanzgesetzgebungen wiederkehren, so legt sich der Gedanke nahe, nach den dem Finanzstrafrecht selbst, unabhängig von dem St.G.B., innewohnenden Ideen und Grundsätzen zu forschen.

So gut man dazu gelangt ist, aus der buntscheckigen Menge deutscher Privatrechtssätze ein gemeines deutsches Privatrecht zu abstrahieren, ebenso lassen sich in den scheinbar ganz verschiedenartigen deutschen Zoll- und Steuerstrafgesetzen und ihren Eigentümlichkeiten gemeinsame Gedanken nachweisen, — Gedanken, die nicht dem allgemeinen deutschen Strafrecht angehören. Den Nutzen der Auffindung solcher Sätze eines gemeinen deutschen Zoll- und Steuerstrafrechts halten wir für einen dreifachen:

1. das theoretische Verständnis der Finanzstrafgesetze zu erleichtern, insbesondere die Wirksamkeit juristischer Momente auch da nachzuweisen, wo man meist nur den mehr oder weniger willkürlichen Einfluss der fiskalischen Interessen sieht;
2. wo Raum für Kontroversen über praktische Auslegungsfragen ist, die Grundlagen für die Entscheidung zu schaffen;
3. durch Erklärung des gegenwärtigen Rechtszustands den Weg der Weiterentwicklung zu zeigen.

Indem wir nun, von diesem Grundgedanken geleitet, die Defraudation als das für den Juristen wichtigste Kapitel aus dem Finanzstrafrecht, dem zugleich die interessantesten Eigentümlichkeiten des letzteren angehören [1]), zum Gegenstand unserer Erörterungen machen, werden wir versuchen, im ersten Abschnitt unserer Darstellung die Defraudation aus sich heraus theoretisch zu untersuchen, im zweiten Abschnitt an der positivrechtlichen Regelung gewissermassen die Probe zu machen und zugleich Stellung zu hiehergehörigen Streitfragen zu nehmen, endlich im letzten Abschnitt zu beurteilen, in welcher Weise das gewonnene Ergebnis für die gesetzgeberische Weiterbildung des Gegenstands etwa verwertet werden könnte.

I. Die Defraudation an sich.

§ 2.

1. Entstehung und Fälligkeit der Abgabeforderung.

Auszugehen ist von einer Untersuchung über die rechtliche Natur der gegenüber dem Staat als solchem bestehenden Verbindlichkeit zur Entrichtung von Abgaben [1]). Und zwar berührt uns hier die Frage, infolge welcher Thatsache und in welchem Zeitpunkt diese Verpflichtung I. zur Entstehung gelangt und II. fällig wird.

---

§ 1: [1]) Liszt, Lehrbuch des deutschen Strafrechts, 7. Aufl., § 196, II, 1 bezeichnet die Defraudation als „das Urbild und Vorbild aller Finanzvergehungen, die Hinterziehungsstrafe als Grundstock aller auf das Finanzwesen des Reichs sich beziehenden Strafbestimmungen".

§ 2: [1]) Diese Untersuchung hat nur den Staat, als den Träger der Steuerhoheit, im Auge; sie bezieht sich aber auch auf die anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, soweit nach der Gesetzgebung des einzelnen Staats diesen gegenüber eine Abgabendefraudation begangen werden kann.

I. Manche Schriftsteller gehen von der Ansicht aus, dass der Staat aus der Abgabeforderung nur ein „künftiges Vermögensrecht“ erwerbe[2]). Sie führen für diese Ansicht aber keinerlei Gründe an, sondern setzen sie bei ihren Ausführungen als feststehend voraus. Und doch dürfte diese Theorie eine sehr anfechtbare sein.

Zunächst fehlt es bei ihr — von ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmungen abgesehen — an einem völlig gewissen und überall gleichmässigen Anfangstermin des zu erwerbenden Vermögensrechts. Man hätte zu wählen, welchen unter vielen Zeitpunkten man für den massgebenden ansehen wollte. Z. B. bei Selbsteinschätzungssteuern den der Abfassung der Fassion? ihrer Einreichung? des Abschlusses der behördlichen Prüfung? den der Absendung des Steuerzettels? den des Empfangs desselben? Lauter Thatsachen, deren Eintritt von allerlei Zufälligkeiten mitbestimmt wird und die bei jedem Steuerpflichtigen wieder zu anderer Zeit eintreten können, daher nicht wohl geeignet sind, eine feste Basis für die juristische Beurteilung abzugeben. Wenn trotz dieses Mangels die angeführte Theorie so viele und gewichtige Anhänger hat, so ist dies auf die verbreitete und namentlich von Merkel[3]) vertretene Grundanschauung zurückzuführen, als haben die Forderungen, deren Verletzung als Defraudation geahndet wird, „kein anderes rechtliches Fundament als die jeweilige, hierauf bezügliche Erklärung des Willens der Behörden.“

Diese Anschauung mag ihre Berechtigung haben für solche Zeiten und solche Staatswesen, wo eine geordnete staatliche Finanzgesetzgebung, gehandhabt von einem

---

[2]) S. die bei Schwaiger im Gerichtssaal Bd. 49, S. 432 Anm. 1 Citierten.

[3]) Kriminalistische Abhandlungen 1867, II 110.

wohlorganisierten und wohlkontrollierten Beamtenpersonal, noch nicht existiert und wo der Abgabenpflichtige sich der Willkür der mit der Steuererhebung betrauten Behörden überantwortet weiss: Zeiten staatlicher Schwäche, wo nicht nur das Finanzrecht, sondern der gesamte Rechtszustand durch die Willkür der ausübenden Organe überwuchert wird. In solchen Staaten aber, die ein gesichertes Rechtsleben besitzen, ist für eine, Rechte und Rechtspflichten erzeugende Willkür von Behörden kein Raum. Es ist nicht möglich, dass durch die blosse „Erklärung des Willens einer Behörde" das vollständige rechtliche Fundament für eine Forderung gegeben sei. Denn der Wille der Behörde kann sich nur geltend machen, wenn und soweit die Gesetze ihm diese Kraft beilegen. Er äussert sich nur in der Anwendung des Gesetzes, ohne aber selbst Neues zu schaffen. Wie der Richter, der über eine privatrechtliche Verpflichtung zu befinden hat, durch seinen Spruch nur feststellen kann, ob und in welchem Umfang dieselbe besteht, wie also auch das rechtskräftige Urteil äusserlich zwar als das Fundament der in ihm ausgesprochenen Verpflichtung erscheint, in Wahrheit aber nur Bestehendes konstatiert, ebenso kann auch die in Anwendung der Abgabengesetze ergehende behördliche Abgabebemessung nicht mit der Fähigkeit begabt sein, ein Rechtsverhältnis neu zu schaffen, sondern nur die Bedeutung haben, dass das Bestehen und der Umfang eines solchen massgebend konstatiert werde. Das rechtliche Fundament der einzelnen Abgabeverbindlichkeit ist nicht die Willenserklärung der Behörde, sondern einzig das Gesetz. Jene Erklärung hat nur deklaratorische, nicht konstitutive Bedeutung[4]); der Anspruch auf die Abgabe gelangt also zur Entsehung, ob späterhin eine solche

[4]) Vgl. Schwaiger a. a. O. S. 432.

Willenserklärung erfolgt oder nicht. Wenn daher nicht etwa das Gesetz selbst den Zeitpunkt jener Willenserklärung für einen rechtlich erheblichen ausdrücklich erklärt, so erscheint es als willkürlich, gerade ihn herauszugreifen und zum „Fundament“ der durch das Gesetz geschaffenen Verpflichtung zu erklären.

Geben doch alle Abgabengesetze — ausdrücklich oder stillschweigend — einen von jener Willenserklärung unabhängigen Zeitpunkt an die Hand, von dem anzunehmen ist, dass die Forderung des Staats in ihm, und zwar ipso jure, zur Entstehung kommt.

Am klarsten gelangt dies bei denjenigen direkten Steuern zur Erscheinung, zu deren Erhebung eine Thätigkeit des Pflichtigen nicht verlangt wird (namentlich bei Ertragssteuern). Bei diesen Steuern ist es naturgemäss und kommt stets in den betreffenden Gesetzen zum Ausdruck, dass für die Höhe des Steuerbetrags die Verhältnisse des Steuerobjekts am Beginn des Steuerjahrs massgebend sind und bleiben. Das heisst aber nichts anderes, als dass die Steuer ex tunc berechnet wird; und da der Anfangszeitpunkt auf keinerlei äusserer Thatsache, sondern lediglich auf der Bestimmung des Gesetzes beruht, so wird man mit Recht sagen: in jenem Moment entsteht die Steuerobligation ipso jure.

Ebenso pflegt auch bei denjenigen direkten Steuern, zu deren Erhebung eine Thätigkeit des Pflichtigen, also namentlich die Einreichung einer Fassion verlangt wird, der erste Tag des Steuerjahrs als massgebender Zeitpunkt sowohl für die Existenz als für den Belauf der Steuer festgesetzt zu sein. Mag der Pflichtige seine Steuererklärung auch erst viel später abgeben, oder überhaupt nicht, mag die Behörde den Steuersatz des Einzelnen feststellen, wann sie will, stets wird hinterher jener Zeitpunkt der Berechnung zu Grunde gelegt.

Was für den Anspruch des Staates auf die direkten Steuern gilt, das lässt sich analog auch in Bezug auf alle indirekten Steuern nachweisen. Der Zeitpunkt, in dem hier der Anspruch des Staates von selbst existent wird, ist ebenfalls stets aus dem Inhalt des Gesetzes selbst zu entnehmen: derjenige Moment, in dem die zu besteuernde Thatsache eintritt. Die ausdrückliche Angabe des Anfangszeitpunktes durch das Gesetz ist freilich nach der Natur der Sache nur bei einem Teil dieser Steuern geboten (z. B. bei einer Tabakflächensteuer). Sonst ergiebt sich jener stillschweigend aus dem Sinn des Gesetzes: z. B. bei der wichtigsten Gruppe der indirekten Steuern, den Zöllen, derjenige Augenblick, in dem die zollpflichtige Ware die Zollgrenze überschreitet[5]).

Einer besonderen Hervorhebung bedürfen die Stempelabgaben, bei denen der Verpflichtung zur Versteuerung ohne amtliche Mitwirkung einer Steuerstelle durch Verwendung von Stempelmarken u. dgl. genügt wird (z. B. die reichsgesetzliche Wechselstempel-, nicht aber die Spielkartenstempelsteuer). Hier kann von einer Thätigkeit der Behörde, die den Willen der letzteren als Fundament der Verpflichtung erscheinen lassen könnte, überhaupt nicht die Rede sein. Denn bei dieser Art der Besteuerung betraut ja der Staat den Stempelpflichtigen selbst mit dem Einzug der Steuer. Von dem Standpunkt der bekämpften Theorie aus wäre es also folgerichtig, zu sagen, dass hier eben der Steuerschuldner selbst durch die Entrichtung seiner eigenen Stempelschuld erst das rechtliche Fundament des dieser entsprechenden staatlichen Vermögensrechtes schaffe — eine Folgerung, die sich selbst widerlegt. Auch bei diesen Stempelsteuern ist vielmehr, unabhängig

---

[5]) So auch wiederholt das Reichsgericht; s. besonders Entsch. in Strafs. Bd. 11, S. 371; Bd. 19, S. 194.

davon, ob und wann der Steuereinzug wirklich erfolgt, die Obligation in dem Augenblick existent, wo die für die Besteuerung überhaupt massgebende Thatsache eintritt[6]).

Aus diesen Ausführungen ergiebt sich als nächste Folgerung der Satz: die Defraudation richtet sich gegen ein bestehendes, nicht erst zukünftiges Rechtsverhältnis, sie kann das Existentwerden der Abgabeverpflichtung weder hindern noch rückgängig machen[7]).

II. Von dem Zeitpunkt des Existentwerdens ist der der Fälligkeit zu unterscheiden.

Regelmässig kann die Fälligkeit einer Forderung nicht eintreten, bevor die Forderung liquid ist. Insbesondere kann dem Schuldner so lange die Leistung nicht zugemutet werden, als er auf die Ermittlung des Umfangs seiner Verpflichtung durch den Gläubiger angewiesen ist und den Betrag ohne sein Verschulden noch nicht kennt.

Die Fälligkeit tritt dann an sich mit dem Liquidwerden ein, wenn nicht besondere Vorschriften im einzelnen Fall die Geltendmachung der Forderung noch hindern.

Auch bei den öffentlichrechtlichen Abgabeforderungen sind, wenn die Fälligkeit erst nach dem Liquidwerden eintreten soll, ausdrückliche Bestimmungen hierüber im Gesetze getroffen: so bei manchen indirekten Steuern,

---

[6]) Wenn dem Pflichtigen zur Auflage gemacht ist, seine Verpflichtung eine gewisse Zeit vor oder jedenfalls nicht später als eine gewisse Zeit nach einem bestimmten, massgebenden Zeitpunkt zu erfüllen (z. B. gemäss dem Gesetz betr. die Erhebung von Reichsstempelabgaben § 6), so dient ein solcher Spielraum lediglich der Kontrolle, ohne auf die rechtliche Gestaltung der Steuerobligation von Wirkung sein zu wollen.

[7]) Ähnlich Schwaiger a. a. O. S. 434.

und auch bei direkten Steuern im Fall gesetzlich angeordneter Ratenzahlungen[8]).

Nur in einem Fall tritt die Fälligkeit ein, ohne dass eine Feststellung stattgefunden hat. Dann nämlich, wenn der Schuldner selbst die Feststellung vereitelt hat. Es ist nicht einzusehen, weshalb der Rechtssatz: quoties per eum, cujus interest condicionem non impleri, fiat quominus impleatur, perinde herberi ac si impleta condicio fuisset — ein Satz, der auf ganz allgemeinen juristischen Erwägungen beruht — nicht auch auf den Fall Anwendung finden sollte, dass durch das Verschulden des Abgabepflichtigen selbst die Ermittlung der Höhe seiner (wie unter I. ausgeführt) bereits existenten Schuld, also die Erfüllung einer der Fälligkeit entgegenstehenden condicio juris verhindert worden ist. Es ist hier daher so anzusehen, als wäre die Forderung doch liquid und damit fällig geworden und zwar in dem Zeitpunkt, in dem die Liquidierung hätte stattfinden müssen.

Dies sind die Fälle der Defraudation.

§ 3.

2. Der Verzug in der Entrichtung der Abgabe.

Eine Defraudation wird dadurch bewerkstelligt, dass der zuständigen Behörde das Vorliegen der eine Abgabepflicht begründenden Thatsache verheimlicht wird, sei es ganz oder zum Teil. Denn wenn diese, die Abgabepflicht begründenden Thatsachen überhaupt zur Kenntnis der den Gläubiger vertretenden Behörde gelangen, so sorgt diese von selbst für die Liquidierung der geschuldeten Abgabe. Eine zu niedere Berechnung ist (ausser durch Rechnungsfehler) nur möglich, wenn eben die das Abgabe-

[8]) Vgl. hiezu Stieglitz, Die Konkursordnung für das Deutsche Reich, Tübingen 1879, S. 371 Nr. 3.

recht begründenden Thatsachen, z. B. das Vorhandensein bestimmter Vermögensposten, verborgen geblieben sind.

Ist die Höhe der Abgabe festgestellt und die Schuld fällig geworden, so erfolgt regelmässig innerhalb eines modicum tempus entweder die freiwillige Bezahlung der Schuld oder die Beitreibung der Schuld im Zwangsweg. In wohlgeordneten Staatswesen steht man auf dem Standpunkt, dass Rückstände im Eingang der öffentlichen Abgaben nicht zu dulden sind. Die Zahlung beziehungsweise Beitreibung unterbleibt also nur im Fall einer Unterlassung der Berechnung oder einer zu niedrigen Berechnung der Abgabe, das heisst, wie eben ausgeführt, infolge einer Defraudation.

Die Nichtentrichtung bedeutet in diesen Fällen stets eine (öffentlichrechtliche) mora solvendi. Denn

1. die Schuld ist existent und fällig;
2. für die Entrichtung der Abgaben sind immer bestimmte Termine gesetzt, ausdrückliche Mahnung des Schuldners daher an sich überflüssig;
3. der Schuldner, der trotzdem nicht leistet, unterlässt die Leistung entweder, obgleich er seine Verpflichtung zu derselben kennt; oder er kennt diese Verpflichtung zwar nicht, dann beruht seine Unkenntnis aber auf einer Ausserachtlassung derjenigen Sorgfalt, die von jedem Abgabepflichtigen in der Richtung verlangt werden darf, dass er sich, soweit zur Abgabenerhebung irgend eine Thätigkeit von seiner Seite erfordert wird, über seine Schuldigkeit vergewissere[1]).

Die Gefährlichkeit derartiger Vernachlässigungen der Abgabepflicht sowohl für die Staatsfinanzen als auch für

---

§ 3: [1]) Vgl. hierüber Entsch. des Reichsgerichts in Strafs. Bd. 7, S. 241.

die öffentliche Sittlichkeit hat die Veranlassung gegeben, gegen die Defraudation mit den Mitteln des Strafrechts einzuschreiten.

§ 4.

3. Die Vermögensbeschädigung des Fiskus als Folge der Nichtentrichtung der Abgabe.

Es bedarf keiner besonderen Ausführung, um nachzuweisen, dass der sich als Defraudation darstellende Verzug des Abgabeschuldners dem Staat nicht allein die als Abgabe festgesetzte Summe selbst entzieht, sondern auch die möglichen Nutzungen dieser Summe[1]).

Dies gilt an sich gleichermassen bei allen Arten von Abgaben.

Insbesondere bei denjenigen Steuern, die auf Vermögenskomplexen ruhen, liegt es an der grossen Schwierigkeit, den Vermögensstand und die Vermögensveränderungen bei den Steuerpflichtigen zu kontrollieren, dass meist eine Reihe von Jahren vergeht, bis eine Defraudation zur Entdeckung gelangt[2]). Der Entgang von Nutzungen

---

§ 4: [1]) Vgl. die durch das kgl. württ. Staatsministerium dem Präsidium der Kammer der Abgeordneten am 14. Mai 1895 übergebene „Denkschrift betr. die Weiterbildung der direkten Steuern in Württemberg“ auf S. 362, Spalte 2, Zeile 20—22.

[2]) Dadurch erklärt sich, dass das württ. Gesetz vom 19. Sept. 1852 betr. die Kapital-etc.-Steuer in Art. 13 Abs. 2 ausdrücklich bestimmt, dass „von Jahr zu Jahr wiederkehrende Unrichtigkeiten oder Unterlassungen der Steuerfassion einer Person eine fortgesetzte Steuergefährdung bilden, ohne Unterschied der Zeitentfernung, auf welche sie sich zurückerstrecken“. An sich wäre diese Legaldefinition ja nicht notwendig. Denn so selten etwa lange Zeit hindurch fortgesetzte Zolldefraudationen den Begriff des „fortgesetzten“ Delikts erfüllen werden (vgl. Reichsger. in Strafs., Entsch. Bd. 23 S. 303), so werden gewöhnlich die Fälle des Art. 13 Abs. 2 cit. auf einem einheitlichen Entschluss beruhen, daher ein fortgesetztes Delikt im Sinne der Theorie bilden

aus einer geschuldeten, aber defraudierten Steuerquote kann daher und wird thatsächlich in den meisten Fällen ein erheblicher sein.

Prüft man nun die Bestimmungen der Gesetze betreffend Steuernachholung und Strafe, so findet man zwar, dass regelmässig die Fassung des Gesetzes die ist, dass „neben der verwirkten Strafe“ noch die Steuer (d. h. die ex tunc berechnete und unverzinste Steuersumme) selbst entrichtet werden soll. Wo bleibt aber der Ersatz für die entgangene Nutzung?

Er kann nirgends sonst stecken als in der „Strafe“.

Die Defraudationsstrafe verbindet somit — ähnlich verschiedenen römischen poenae privatae — die Funktion des Ersatzes mit der einer Strafe.

Betrachtet man das hohe Mass der Defraudationsstrafen, die in einem — oft sehr erheblichen — Vielfachen des gefährdeten Steuerbetrags zu bestehen pflegen, so ist freilich einleuchtend, dass die Ersatzfunktion quantitativ hinter der Straffunktion zurückbleibt. Dass aber in der Defraudationsstrafe des geltenden Rechts jener civilrechtliche Gedanke qualitativ sogar durchschnittlich mächtiger ist als der pönale und dass er der Defraudationsstrafe geradezu den Stempel giebt, indem er die dem Finanzstrafrecht charakteristischen, scheinbar absonderlichen Eigenheiten herbeiführt und erklärt, wird im zweiten Abschnitt des näheren auszuführen sein.

Der civilrechtliche Gedanke tritt bei den indirekten Steuern, die sich an augenblickliche Vorgänge knüpfen, besonders bei dem Zoll, in der Defraudationsstrafe im

---

(RG. in Strafs., Entsch. Bd. 20 S. 317). Die ausdrückliche Festlegung des Begriffs im Gesetz soll daher lediglich die Verfolgung auch solcher Defraudationen sichern, welche mehrere Jahre zurückliegen und mangels ausdrücklicher Bestimmung als der (meist sehr kurzzeitigen) Verjährung verfallen erklärt werden könnten.

allgemeinen minder mächtig hervor als bei den direkten Steuern. Dort spielt eben der Ersatz entgangener Nutzung eine verhältnismässig geringere Rolle, da jene Defraudationen, wenn überhaupt, dann bald nach der Verübung entdeckt zu werden pflegen. Doch ist der civilrechtliche Gedanke, wie wir sehen werden, auch hier wirksam[3]). Denn eine Vermögensbeschädigung liegt auch schon in der blossen Gefährdung[4])[5]) des Staatsvermögens. Es kann daher nicht auffallen, wenn (namentlich bei den indirekten Steuern, besonders dem Zoll) die Defraudation kraft ausdrücklicher Vorschrift des Gesetzes oftmals schon in einem Zeitpunkt als vollendet anzusehen ist, wo es sich überhaupt erst um eine Gefährdung des Staatsvermögens handeln kann[6]).

§ 5.

4. Die Bedeutung des in der Defraudation liegenden täuschenden Verhaltens.

Von wesentlicher Bedeutung ist folgender Unterschied der Defraudationsdelikte nach dem Kausalitätsverhältnis zwischen der als Defraudation bedrohten Handlung und der Beschädigung des Staatsvermögens.

Was zunächst die Zolldefraudation betrifft, so vermag das Verhalten des Zollpflichtigen die Beeinträchtigung

[3]) Schon in den alten deutschen Volksrechten scheint dieser Gedanke wirksam gewesen zu sein. Vgl. die von Sickel in der Zeitschr. für d. gesamte Strafrechtswissensch. Bd. VII S. 509 ff. abgedruckten Stellen. Sickel ist „befremdet", hier in Zollgesetzen auf eine „gleichsam privatrechtliche Auffassung" zu stossen.

[4]) Vgl. über den Begriff der Vermögensbeschädigung Meyer, Lehrb. des deutschen Strafrechts, 5. Aufl., S. 585.

[5]) An Stelle des Ausdrucks „Defraudation" wenden die württembergischen Steuergesetze bezeichnenderweise das Wort „Steuergefährdung" an.

[6]) Als typisches Beispiel mögen die Fälle des § 136 des Vereins-Zollges. vom 1. Juli 1869 angeführt sein.

des Staatsvermögens nur mittelbar zu bewirken. Denn die Ansetzung des Zolles erfolgt an sich unabhängig von dem Verhalten, insbesondere den Angaben des Abgabepflichtigen. Der Zoll wird prinzipiell auf Grund der behördlichen Revision angesetzt. Wenn an den Inhaber eingeführter Waren die Frage nach zollbaren Gegenständen gerichtet werden darf, oder wenn von ihm eine Anmeldung, eine Deklaration verlangt wird, so geschieht dies nur, um den Geschäftsandrang für die Zollbehörden zu erleichtern; die Pflicht, sich über das Vorhandensein zollpflichtiger Waren selbst zu vergewissern, ist den Beamten damit nicht abgenommen. Die Erleichterung besteht nur darin, dass den Beamten gestattet ist, an der Stelle einer Prüfung durch Beaugenscheinigung eingeführter Gegenstände sich im konkreten Fall mit dem Eindruck der Glaubwürdigkeit einer Person zu begnügen. Der Ansatz des Zolles oder das Unterlassen des Ansatzes erfolgt in jedem Fall nicht, weil so oder so deklariert wurde, sondern weil der Beamte sich persönlich über den Sachverhalt unterrichtet hat, sei es mit mehr oder mit weniger Gründlichkeit, sei es, dass er eine „spezielle“ Revision vorgenommen oder dass er eine „allgemeine“ Revision (Vereinszollgesetz § 28) für genügend erachtet hat.

Etwas grundsätzlich anderes als die Zolldeklaration ist die Steuerdeklaration im Selbsteinschätzungsverfahren. Hier geben die Angaben des Steuerpflichtigen wirklich die Grundlage des Steueransatzes. Die Steuerbemessung erfolgt bei den auf Deklaration beruhenden Steuern in der That, weil die Deklaration (Fassion) so und so lautet, und grundsätzlich nicht, weil der Steuerbeamte sich selbst die persönliche Überzeugung von ihrer Richtigkeit verschafft. Dies wäre auch gar nicht möglich. Denn die Natur des Gegenstands gestattet zwar dem Zollbeamten, sich durch Einnahme eines Augenscheins die notwendige

Kenntnis jeden Augenblick zu verschaffen, nicht aber dem Steuerbeamten bei den auf ganzen Vermögenskomplexen ruhenden Deklarationssteuern. Daher wohnt dieser Deklaration eine gänzlich andere, ungleich höhere Bedeutung inne.

Hier ist nur beim Vorliegen bestimmter, konkreter Verdachtsmomente der Steuerbehörde die Möglichkeit gegeben, sich eine persönliche Überzeugung von dem Vermögenszustand des Pflichtigen (mittels Einleitung einer förmlichen Untersuchung) zu verschaffen und dann die Steuer auf Grund persönlich gewonnener Überzeugung anzusetzen. Ohne solchen bestimmten Verdacht steht der Steuerbehörde kein eigenes Erkenntnismittel zur Verfügung und ist sie also an den Inhalt der Deklaration gebunden. Die Steuerbehörde hat nur das Recht, zu misstrauen: würde sie von diesem ohne triftigen Grund Gebrauch machen, so würde man sich wohl mit Recht über unerträgliche Gefährdung der persönlichen Freiheit beklagen[1]). Die Zollbehörde hat aber die Pflicht, zu misstrauen: würde sie aus andern Gründen, als denen der Geschäftshäufung oder etwa auch den Interessen des Fremdenverkehrs zu liebe bei der Prüfung des Sachverhalts sich an den Deklarationen genügen lassen, ohne sich persönlich zu überzeugen, so wäre dies eine Pflichtvernachlässigung.

Eine Verkürzung des Staatsvermögens durch zu geringe Besteuerung ist bei den Selbsteinschätzungssteuern (abgesehen von Rechnungsfehlern der Behörde) nur möglich infolge von Defraudationen. Eine Verkürzung der Zollgefälle durch Übersehen zollpflichtiger Gegenstände

---

§ 5: [1]) Daher bestimmt das preuss. Gesetz vom $\frac{1.\ \text{Mai}\ 1851}{25.\ \text{Mai}\ 1873}$ betr. eine Klassensteuer in § 10a Abs. 4 ausdrücklich, dass „jedes lästige Eindringen in die Vermögens- und Einkommensverhältnisse der einzelnen Steuerpflichtigen zu vermeiden“ ist.

seitens der Zollbehörde wird aber in unzähligen Fällen auch ohne das Vorliegen einer Defraudation stattfinden, weil die blosse Unterlassung einer Zolldeklaration nicht immer als Defraudation betrachtet werden darf[2]) und eine bis ins Einzelne sich erstreckende Prüfung aller die Grenze überschreitenden Waren ein Ding der Unmöglichkeit ist; eine etwaige Defraudation ist somit hier etwas rein Accidentelles.

Der Steuerdefraudant schafft durch unrichtige Deklaration eine falsche Basis für die Steuerbemessung und bewirkt so selbstthätig die gewollte Schädigung des Fiskus; die Steuerdefraudation ist daher ein eigentliches Vermögensdelikt. Die Hinterziehung von Zoll wird dagegen unmittelbar nicht durch unrichtige Deklaration bewirkt, sondern dadurch, dass die Zollbehörde ihrer Pflicht nicht genügt hat[3]), beziehungsweise nach Lage der Umstände nicht genügen konnte. Der Zolldefraudant frevelt daher nur mittelbar gegen das Vermögen.

Dies ist der Hauptgrund, weshalb, wie im folgenden noch darzulegen sein wird, das vermögensrechtliche Moment in der Gestaltung der Zolldefraudationsstrafe mit verhältnismässig geringer Kraft, das kriminelle aber um so stärker zur Erscheinung kommt.

Eine Mittelstellung zwischen den angeführten Gruppen nehmen diejenigen Steuern ein, bei denen keine Deklaration, sondern gewisse äusserliche, zur Kontrolle dienende Verhaltungsmassregeln des Pflichtigen verlangt sind, in der Weise, dass die Thätigkeit des Pflichtigen und die überwachende Thätigkeit der Behörde zusammenwirken: so die meisten indirekten Steuern. Dieser Mittelstellung

---

[2]) Vereinszollges. § 92, § 27 Abs. 2.

[3]) Reichsger. Entsch. in Strafs. Bd. 8, S. 25: „Die Zollbehörde ist unbehindert, die Richtigkeit der Deklarationen durch Revision zu kontrollieren.“

entspricht ebenfalls eine mittlere Stärke des vermögensrechtlichen Moments. Übrigens ist zu bemerken, dass alle Steuern, die eigentlich keine Deklarationssteuern sind, besonders auch die grundsätzlich auf obrigkeitlicher Einschätzung beruhenden unter Umständen doch in Deklarationssteuern umschlagen und alsdann unter das über diese Ausgeführte fallen[4]).

Dass bei den Stempelsteuern da, wo die Einsteuerung überhaupt in die Hände des Steuerpflichtigen gelegt ist, dessen Handlungen unmittelbar auf das Staatsvermögen einwirken, liegt auf der Hand.

§ 6.

5. Inwiefern ist die Defraudation eine Unterart des Betrugs?

Die im vorigen Paragraphen besprochene Unterscheidung giebt unseres Erachtens den richtigen Gesichtspunkt für die Beurteilung des Verhältnisses der Defraudation zum Betrug[1]).

Vorsätzlich falsche Angaben bei den auf Deklaration beruhenden Steuern enthalten stets die Begriffsmerkmale eines Betrugs (bezw. Betrugsversuchs): die Absicht, sich oder einem andern einen rechtswidrigen Vermögensvorteil

---

[4]) So die eidesstattliche Erklärung des Reklamanten nach dem preussischen Klassensteuergesetz vom 1. Mai 1851 § 26 Abs. 2 in f. und des zu diesem Gesetz erlassenen Abänderungsgesetzes vom 25. Mai 1873 § 14 c in f.; die Bestimmung des hamburgischen revidierten Einkommensteuergesetzes vom 7. März 1881 § 14, wonach den zu niedrig eingeschätzten Pflichtigen zur Auflage gemacht ist, auf den Irrtum aufmerksam zu machen, widrigenfalls sie der gewöhnlichen Defraudationsstrafe verfallen; ferner Spielkartenstempelgesetz vom 3. Juli 1878 § 3 u. v. a.

§ 6: [1]) Die herrschende Ansicht hält eine Konkurrenz von Defraudation und Betrug stets für ausgeschlossen. Meyer, Lehrb. des Strafrechts, 5. Auflage S. 587 und die dort Citierten.

zu verschaffen, die Beschädigung des Vermögens eines andern (des Fiskus), eine auf die Täuschung eines andern (der Steuerbehörde) berechnetes Verhalten als Mittel zum Zweck, und nach dem Obigen den Kausalzusammenhang zwischen dieser Täuschung und der Vermögensbeschädigung[2]). Jede vorsätzliche Steuerhinterziehung mittels unrichtiger Deklaration stellt sich somit als ein spezieller Fall des Betrugs nach § 263 St.G.B. dar. Mit Recht hat daher das Reichsgericht[3]) schon wiederholt entschieden, dass die durch Anwendung des § 2 des Einführungsgesetzes zum St.G.B. in Kraft erhaltenen Steuerdefraudationsgesetze die Anwendung des § 263 St.G.B. ausschliessen.

In einem grundsätzlich andern Verhältnis steht aber die Zolldefraudation zum Betrug. Bei unrichtiger Zolldeklaration fehlt an sich der direkte Kausalzusammenhang zwischen der etwa gewollten Täuschung und der Vermögensbeschädigung. Denn der Irrtum, beziehungsweise das Nichtwissen der Behörde hat an sich seinen Grund nicht in der falschen Angabe des Zollpflichtigen, sondern in einer bewusst und gewollt objektiv oberflächlichen[4]) Geschäftsbehandlung seitens der betreffenden Behörde.

---

[2]) Ebenso Schwaiger a. a. O. S. 431, Liszt a. a. O. S. 658. A. A. Merkel, Krimin. Abhandlungen II S. 108 ff. und gleich ihm die meisten.

[3]) Entsch. in Strafs. Bd. 2, S. 407; Bd. 14 S. 294; Bd. 18. S. 151.

[4]) Aus dieser „objektiven“ Oberflächlichkeit soll den Zollbehörden durchaus keinerlei Vorwurf gemacht werden. Abgesehen von dem Fall der Geschäftsüberhäufung kann es ja vorkommen, dass aus besondern Gründen (man denke z. B. an die Rücksicht auf das vergnügungsreisende Publikum) die Zollbeamten zu einer oberflächlichen Geschäftsbehandlung geradezu instruiert werden.

Eine unrichtige schriftliche Zolldeklaration oder z. B. die Wareneinfuhr auf einem andern als einem der vorgeschriebenen Grenzübergänge erfüllt daher ebensowenig den Begriff des Betrugs wie die bewusst unwahre Verneinung der an einen Reisenden gerichteten Frage des Zollbeamten, ob er etwas Verzollbares bei sich habe. Begriffsmässig ist mithin die Zolldefraudation keine Unterart des Betrugs. Es kann also auch aus § 2 des Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch nicht gefolgert werden, dass die die Defraudation bedrohenden Zollgesetze die Anwendung des § 263 St.G.B., weil eine speziellere Vorschrift enthaltend, ausschliessen[5]).

Aber die Zolldefraudation kann die Merkmale eines Betrugs mitenthalten, und dann liegt ein ideales Zusammentreffen der (Zoll)-Defraudation mit einem Betrug (oder Betrugsversuch) vor[6]). Dies nämlich dann, wenn das Vorhaben des Zollpflichtigen darauf abzielt, die Grundlagen der behördlichen Revision zu verfälschen. Der Hauptfall dürfte eine Verfälschung des Augenscheins sein, wie sie unseres Erachtens in folgenden Beispielen vorliegt: nicht deklarierte zollpflichtige Gegenstände sind unter einem doppelten Boden des Koffers oder der Kiste in einem geheimen Verschlag versteckt; oder: es wird ein Quantum mit keinem oder geringem Zoll belegter Gegenstände (deklariert oder nicht deklariert), etwa ein Posten dicker Spazierstöcke über die Grenze gebracht, in deren Innerem andere zu verzollende Waren, z. B. Zigarren,

[5]) A. A. das Reichsgericht Entsch. in Strafs. Bd. 20 S. 306 ff., wo allgemein von dem „betrügerischen Verhalten gegen die Zollkasse“ die Rede ist.

[6]) Nicht unähnlich ist die Streitfrage, ob im Civilprozess vorgebrachte Behauptungen als Mittel des Betrugs erscheinen können. Die Frage wird von der herrschenden Lehre bejaht: s. Meyer a. a. O. S. 583 und die Schlusssätze der (ebendort citierten) Entsch. des Reichsgerichts in Strafs. Bd. I S. 227 ff.

verborgen sind. Keine Verfälschung des Augenscheins wäre dagegen das Verbergen eines kleinen Gegenstands in der Tasche, einer Falte eines Kleidungsstücks, wohl aber das Einnähen von zollbarem Seidenstoff zwischen das Futter eines getragenen Rocks. Als Betrugsmerkmal wird in den meisten derartigen Fällen der Umstand dienen, dass die Einnahme eines richtigen Augenscheins nicht möglich ist ohne eine dem ordnungsmässigen Gebrauch zuwiderlaufende Verletzung der Verpackung.

Diese Hauptfälle des idealen Zusammentreffens von Betrug und Zolldefraudation sind im geltenden Recht durch § 144 Ziff. 1 und § 136 Ziff. 2 des Vereinszollgesetzes vom 1. Juli 1869 getroffen. Andere Fälle solchen Zusammentreffens fallen unter § 144 Ziff. 2 und Ziff. 3 des genannten Gesetzes. Durch diese Behandlung der erwähnten Konkurrenzfälle als qualifizierter Defraudationen wird gemäss § 2 des Einführungsgesetzes zum St.G.B. der § 263 St.G.B. ausser Anwendung gesetzt. Die Fälle möglicher Konkurrenz sind damit aber keineswegs erschöpft, und wo spezielle Vorschriften wie die eben genannten fehlen, liegt eben ein gemäss § 158[7]) des Vereinszollgesetzes zu strafendes Zusammentreffen vor. So z. B. unseres Erachtens in folgenden Fällen:

Bestimmte Personen können von der Zollpflicht befreit sein (z. B. nach Anmerkung 1 zu Position 13 c 1 des Zolltarifs vom 24. Mai 1885); ein nicht Befreiter täuscht die Behörde vorsätzlich über seine Identität, um die Befreiung zu erlangen. Oder in dem vom Reichsgericht (Entsch. in Strafs. Bd. 20 S. 305 ff.) behandelten, aber nur als Defraudation bestraften Fall:

---

[7]) „Treffen mit einer . . . Defraudation andere strafbare Handlungen zusammen, so kommt die für erstere bestimmte Strafe zugleich mit der für letztere vorgeschriebenen zur Anwendung."

bei Verzollung von Getreide im März 1885 wurde der Zollbehörde die unwahre Thatsache vorgespiegelt, das Getreide werde infolge eines vor dem 15. Januar 1885 geschlossenen Vertrags eingeführt, um unter dem Schutz des § 1 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die vorläufige Einführung von Änderungen des Zolltarifs vom 20. Februar 1885 den Zoll in dem für solches Getreide, das infolge später geschlossener Verträge eingeführt wird, erhöhten Betrag zu defraudieren.

Schwierig zu beurteilen ist die Stellung derjenigen Steuern, bei denen nach dem Obigen die Thätigkeit des Pflichtigen und die der Behörde bei Herstellung der Besteuerungsgrundlage zusammenwirken. Doch sind wohl auch diese Steuern (es ist die grosse Menge der indirekten Steuern) für unsere Betrachtung in dieselbe Klasse zu stellen, wie eben die Zölle. Denn da durch die Steuergesetze selbst ein genauer Steuerrevisionsdienst vorgesehen zu sein pflegt, und da die steuerpflichtigen Objekte beziehungsweise Vorgänge schon aus steuertechnischen Gründen so gewählt sind, dass jederzeit eine Kontrolle möglich ist, so erscheint auch hier als wahre Grundlage des Steueransatzes die persönliche Wahrnehmung des Überwachungsbeamten. Auch hier vermögen wir daher aus demselben Grund wie bei den Zöllen in der Defraudation nicht eine Unterart des Betrugs zu erkennen, sondern an sich ein delictum sui generis. Ebenso wie dort ist aber auch hier durch eine Verfälschung der Grundlagen der Revision, insbesondere des Augenscheins ein Zusammentreffen mit Betrug beziehungsweise Betrugsversuch gegeben, dessen Merkmale die Defraudation erst jetzt vollständig in sich aufnimmt[8]).

Die durch die Vermittlung des Publikums selbst ein-

[8]) Auszuscheiden ist der nur scheinbar hierher gehörige Fall in den Entsch. des Reichsgerichts in Strafs. Bd. 4, S. 50:

gehenden Stempelabgaben nehmen eine besondere Stellung ein. Bei ihnen kann eine Defraudation überhaupt nicht die Merkmale des Betrugs in sich enthalten. Denn da bei ihnen der Steuerpflichtige zugleich derjenige ist, der die Steuer ansetzt, so kann von einer Irrtumserregung in Bezug auf diesen Ansatz hier nicht die Rede sein[9])[10]), und ebensowenig in den Fällen der §§ 275, 276 St.G.B., soweit sie sich auf diese Stempelsteuern beziehen.

Einzelne Gesetze[11]) nennen „Defraudation" auch die Schädigung des Fiskus durch Nichtleistung einer Schuldigkeit bei staatlichen Gewerbebetrieben. Wir halten es aber nicht für richtig, diese auf das Gebiet des Privatrechts übergreifenden Verhältnisse mit solchen Verpflichtungen, die nur auf öffentlich rechtlichem Titel beruhen, zusammen zu behandeln. Doch ist einleuchtend, dass in den ersteren Fällen überall da wegen Betrugs gestraft werden muss, wo spezielle Vorschriften fehlen[12]).

Defraudation eines Brauers durch falsche Einträge im Brauregister, nachdem er infolge eines Fixationsvertrags mit der Steuerbehörde unter Vorbehalt einer Nachbesteuerung mit einer bestimmten Steuersumme fixiert worden war. Hier ist die Steuer durch den Fixationsvertrag in Ansehung einer etwaigen Nachbesteuerung zu einer Deklarationssteuer umgeschlagen (also einer der oben § 5 zu Anm. 4 besprochenen Fälle), deren Defraudation mittels falscher Angaben sich nach dem oben Ausgeführten stets als ein besonderer Fall des Betrugs darstellt. Auch von unserem Standpunkt aus gelangt man hier also dazu, mangels besonderer Vorschriften den § 263 St.G.B. selbst zur Anwendung zu bringen (ebenso im Ergebnis des Reichsgerichts in der citierten Entscheidung).

[9]) Nicht hierher gehört also z. B. der oben Anm. 4 zu § 5 citierte § 3 des Spielkartenstempelgesetzes.

[10]) Schwaiger a. a. O. S. 440.

[11]) So das Gesetz über das Postwesen des Deutschen Reichs vom 28. Oktober 1871 Abschnitt IV und V.

[12]) Ebenso das Reichsgericht in Strafs., Entsch. Bd. 4, S. 295. Schwaiger a. a. O. S. 443 Note 1 macht mit Recht auf das Miss-

II. Die Behandlung der Defraudation im geltenden Recht.

§ 7.

1. Die Folgen des Delikts für den Defraudanten selbst.

I. Um die Defraudation zu treffen, bedrohen die Finanzstrafgesetze die Defraudation regelmässig [1]) nicht als solche, sondern erreichen sie auf dem Umweg, dass sie diejenigen speziellen Thatbestände, welche eine Defraudation der einzelnen Abgabe je nach der besonderen Natur derselben in sich zu schliessen pflegen, unter Strafe stellen.

Manche Gesetze verlangen dabei ausdrücklich die auf Hinterziehung der Abgabe gerichtete Absicht; in den meisten aber genügt von der subjektiven Seite zur Straffälligkeit schon „das bewusste Handeln, welches objektiv einen jener mit Strafe bedrohten Thatbestände enthält“ [2]). Was aber die Gesetze in Wirklichkeit treffen wollen, sind nicht jene Thatbestände selbst: gemeint ist die Gefährdung der Abgabe an sich. Dies ergiebt sich einesteils aus dem Wortlaut der Gesetze, wenn sie solche Thatbestände, die, für sich betrachtet, nur Kontrollerschwerungen

---

verhältnis aufmerksam, dass ein „blinder Passagier“ auf der Eisenbahn wegen Betrugs gestraft werden muss, auf der Post aber wegen „Defraudation“. Ein noch auffälligeres Missverhältnis ist es freilich, wenn man der schweren Betrugsstrafe des „blinden“ Eisenbahnpassagiers die Defraudationsstrafe z. B. des Kapitalsteuerpflichtigen gegenüberstellt.

§ 7: [1]) Vgl. jedoch das bayrische St.G.B. von 1813 Art. 433.

[2]) So Neumann, die deutschen Zoll-, Steuer- und Stempelgesetze, Berlin 1881 S. 113 Note 1 zu § 50. Vgl. hiezu ferner Thümmel in der Zeitschrift für die ges. Strafrechtswissenschaft Bd. 12 S. 798.

oder sonstige Verfehlungen (namentlich Unterlassungen) von mehr finanzpolizeilicher Bedeutung sind, ausdrücklich als „Defraudation“ bezeichnen, oder eine Defraudation „als vollbracht“ annehmen, wenn jene Thatbestände erfüllt sind[3]). Andererseits geht es aus der Höhe der Strafen hervor, die auf Zahlung eines (oft sehr erheblichen) Vielfachen des gefährdeten Steuerbetrags gerichtet sind; diese Strafen müssten als drakonisch erscheinen, wenn sie nicht offenbar auf die Defraudation selbst gemünzt wären, — um so mehr, da ja die Abgabegesetze im übrigen die Gesetzesverletzungen polizeilicher Natur mit verhältnismässig gelinden Strafen („Ordnungsstrafen“) belegen.

Die Lage ist somit die, dass thatsächlich nicht nur dann die Strafe der Defraudation Platz greift, wenn der Wille des Abgabepflichtigen auf eine Defraudation gerichtet war, sondern sogar dann, wenn dessen subjektive Verschuldung sich überhaupt nicht auf dieses Delikt, sondern auf ein anderes, und zwar ein an sich leichteres Reat finanzpolizeilicher Natur bezog; mit andern Worten, dass schon die objektive Hinterziehung getroffen ist ohne Rücksicht auf die subjektive Verschuldung im Sinne des Strafrechts.

Diese unterschiedslose Bestrafung des vorsätzlichen Defraudanten und desjenigen, der ohne böse Absicht die Angabe eines steuerpflichtigen Vermögenspostens oder die Vornahme einer in den Gesetzen über indirekte Steuern vorgeschriebenen, der Kontrolle dienenden Handlung versäumt hat, erscheint als unbillig; um so mehr, wenn man bedenkt, dass die meist sehr schweren Strafen in der grossen Mehrzahl der Gesetzgebungen absolut gedroht sind und eine milde Berücksichtigung geringerer Ver-

---

[3]) So insbesondere die Steuergesetze des Deutschen Reichs.

schuldung also unmöglich ist. Die leider so verbreitete und — wie nicht zu leugnen ist — tief eingewurzelte Anschauung, als sei die Verfehlung gegen Normen des Steuerstrafrechts minder schwer, minder ehrenrührig als ein Vergehen gegen andere Strafgesetze, mag ihren Grund nicht zum wenigsten in einem instinktiven Widerwillen haben, den jene eigentümliche Behandlung hervorzurufen geeignet ist.

Man begründet diese Behandlung mit der Vermutung der Defraudationsabsicht. Jedoch wenn es auch wahr sein mag, dass diese Verschuldung oft, vielleicht sogar regelmässig vorliegt, und wenn man auch zugeben muss, dass der strenge Beweis einer auf Defraudation gerichteten Absicht oft schwer zu führen ist, so bleibt es auf der andern Seite doch richtig, dass eine Präsumtion der bösen Absicht sich mit dem modernen Rechtsgefühl nicht vertragen will. Führt doch diese Rechtsvermutung unzweifelhaft dazu, eine wirkliche, empfindliche, der Ehre nachteilige Strafe, die durch ihre Härte als lediglich auf den vorsätzlichen Missethäter berechnet erscheint, auch dann anzuwenden, wenn etwa die geringere Verschuldung einer Person sogar offensichtlich ist; also auf Fälle, wo die Fiktion, der Gesetzesübertreter habe dolos gehandelt, geradezu wider besseres Wissen geht.

Derartige Gesetzesvorschriften sind nicht zu umgehen bei Strafdrohungen polizeilicher Natur[4]). Bei der Defraudation aber steht die sachliche Bedeutung des Delikts entschieden im Vordergrund[5]), da sie, wie oben im ersten Abschnitt dargelegt, einen Angriff auf das Staatsvermögen bedeutet; sie ist auf eine wirkliche Störung und Ver-

[4]) S. besonders die vielen mit „Ordnungsstrafen“ belegten zoll- und steuerpolizeilichen Kontraventionen. Meyer, Lehrb. des deutschen Strafrechts, 4. Aufl., S. 14.

[5]) Meyer, Lehrbuch 5. Aufl. S. 30.

letzung der allgemeinen Rechtsordnung selbst gerichtet. Somit ist die Defraudation nicht dem Polizei-, sondern dem Kriminalunrecht im eigentlichen Sinn zuzuzählen; die Nichtanwendung allgemeiner kriminalistischer Grundsätze über die subjektive Verschuldung lässt sich also nicht rechtfertigen[6]).

Juristisch verständlich wird diese Eigenart der Steuerstrafgesetze erst, wenn man sich das Vorhandensein einer Ersatzfunktion in der Defraudationsstrafe vergegenwärtigt. Der Schaden, der dem Fiskus an entgangener Nutzung erwächst, ist derselbe, ob der Verzug des Schuldners ein im strafrechtlichen Sinn subjektiv verschuldeter ist oder nicht[7]). Entsprechend den unzweifelhaften civilrechtlichen Normen erscheint somit der Schuldner zum Ersatze des Schadens verpflichtet, ohne Rücksicht auf die strafrechtliche Verschuldung[8]).

In manchen, namentlich älteren Steuergesetzen ist dieses Prinzip rein zum Ausdruck gekommen[9]). Um die in der strengen Durchführung des Prinzips liegende Unbilligkeit zu mildern, suchten die Gesetze aber mehr und mehr dem kriminellen Moment Rechnung zu tragen.

Von diesem Bestreben geleitet schlagen die Gesetzgebungen verschiedene Wege ein. Die meisten halten an der Bestrafung der Defraudation o h n e Berücksichtigung

---

[6]) Meyer a. a. O. § 24 Ziff. 1.

[7]) Vgl. Entsch. des Reichsgerichts in Strafs. Bd. 7, S. 241.

[8]) Es liegt nahe, an den Vergleich mit einer Konventionalstrafe zu denken, die ebenfalls unter dem Äusseren der Strafe eine Ersatzfunktion verbirgt.

[9]) So im württembergischen Abgabegesetz vom 29. Juni 1821 § 14; „Ordnung" zum preussischen Gesetz wegen Versteuerung des inländischen Branntweins etc. vom 8. Februar 1819 § 60; preussisches Gewerbesteuergesetz vom 30. Mai 1820 §§ 39 b und 40; jetzt noch im Wechselstempelsteuergesetz vom 10. Juni 1869 § 15 Abs. 1.

der subjektiven Verschuldung im Grundsatz fest. Sie öffnen aber dem der Defraudation Angeklagten eine Hinterthüre durch die selbständige Bestimmung, dass der Nachweis des Nichtvorhandenseins einer auf Defraudation gerichteten Absicht von der Defraudationsstrafe befreie. Durch diesen Beweis ist die Beziehung der oben besprochenen einzelnen Thatbestände zur Defraudation abgeschnitten, und es bleibt als strafbares Reat nur das mit Ordnungsstrafe bedrohte Kontrolldelikt zurück.

Dabei ist bezeichnend, dass die Führung des genannten Beweises in sehr vielen Gesetzen dem Angeklagten auferlegt ist[10]) — ganz gemäss den civilrechtlichen Grundsätzen, die demjenigen, der an und für sich für den Schuldner anzusehen ist, den Beweis derjenigen Umstände auferlegen, welche etwa die an sich bestehende Verbindlichkeit unwirksam zu machen geeignet sind.

In andern, besonders neueren Gesetzen sind die bezüglichen Bestimmungen so gefasst, dass der Exkulpationsbeweis wenigstens nicht mehr auf dem Angeklagten ruht[11]).

---

[10]) So im Vereinszollgesetz vom 21. Juli 1869 § 137 Abs. 2 (im Anschluss an die in den Einzelstaaten erlassenen Zollgesetze der 30er Jahre); Übereinkunft der Zollvereinsstaaten vom 8. Mai 1841 § 17 Abs. 2 (in Württemberg publiziert durch die Verordnung vom 25. Juli 1846); Brausteuergesetz vom 31. Mai 1872 § 32: württemb. Einkommenssteuergesetz vom 19. September 1852 Art. 12, württemb. Malzsteuergesetz vom 8. April 1856 Art. 17 Ziff. 3.

[11]) So in dem Zuckersteuergesetz vom 31. Mai 1891 § 46 Abs. 2 (ähnlich schon im Zuckersteuergesetz vom 26. Juni 1869 § 4 Abs. 3), Tabaksteuergesetz vom 16. Juli 1879 § 34 Abs. 3; Gesetz über die Reichsstempelabgaben vom 1. Juli 1881 § 30, sowie Novellen hiezu vom 29. Mai 1885 und 27. April 1894. Ferner in folgenden württembergischen Gesetzen: Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 24. März 1881 § 27a; Sportelgesetz vom 24. März 1881 Art. 17; Gesetz betr. die Einführung von Ordnungsstrafen etc. vom 13. März 1881, dessen Einziger

Wir erkennen hierin den Einfluss des pönalen Moments in der Defraudationsstrafe, das dazu drängt, das den modernen Strafprozess beherrschenden Offizialprinzip auch hier zur Durchführung zu bringen.

So ist die in der rücksichtslosen Durchführung des Prinzips liegende praesumtio juris et de jure wenigstens zu einer einfachen praesumtio juris gemildert. Aber der Gedanke, dass auch die letztere Vermutung eine Unbilligkeit enthalte, drängt noch weiter. In manchen Gesetzen, namentlich solchen aus der neuesten Zeit, ist man daher zu Fassungen gelangt, welche zum Ausdruck bringen, dass grundsätzlich nur die beabsichtigte Defraudation bestraft werden soll; dies geschieht, indem man diesen Vorsatz von vornherein zum Thatbestandsmerkmal macht[12]).

Artikel die harten Bestimmungen einiger Gesetze im Sinn der dargelegten Entwicklung abänderte; Gesetz vom 13. Juni 1883 betr. Abänderungen des (oben Anm. 10 angeführten) Einkommensteuergesetzes vom 19. September 1852, Einziger Artikel, Absatz 1 (hiezu Reichsgericht, Entsch. in Strafs. Bd. 29, S. 379). Badisches Gewerbesteuergesetz vom 23. März 1854 § 57; bad. Erwerbsteuergesetz vom 25. August 1876 § 35; bad. Kapitalrentensteuergesetz vom 29. Juni 1894 Art. 29 u. v. a.

[12]) Württemb. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 24. März 1881 Art. 24b und 25b; sächsisches Einkommensteuergesetz vom 2. Juli 1878 § 68; preussisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 § 66. Die bayerische Gesetzgebung hat schon frühe, im Steuermandat vom 14. Januar 1808 § 33 und im Kapitalrenten- und Einkommensteuergesetz vom 11. Juli 1850 Art. 25, diesen Standpunkt eingenommen, den sie jetzt in der Gesetzgebung vom 19. Mai 1881 (Kapitalrentensteuergesetz § 28, Einkommensteuergesetz § 65, Gewerbesteuergesetz § 60) nachdrücklich festhält.

Nur äusserlich unterscheiden sich von den genannten Gesetzen im Grundsatz das Branntweinsteuergesetz vom 24. Juni 1887 § 20 Abs. 2 und das durch das Gesetz vom 31. Mai 1891 wieder aufgehobene Zuckersteuergesetz vom 9. Juli 1887 § 43 Abs. 2; hier ist zwar das alte Prinzip vorangestellt, jedoch that-

Übrigens ist zu bemerken, dass die beschriebene Entwicklung im ganzen erst der neuesten Zeit angehört; denn es ist der Rechtswissenschaft überhaupt nur langsam gelungen, ihren Einfluss auf das Steuerwesen geltend zu machen, soweit es sich um eine Bekämpfung der rein fiskalischen Interessen handelte. Das Streben der Juristen geht hiebei offenbar darauf aus, das pönale Moment in der Defraudationsstrafe möglichst herauszuschälen und ihm zum Durchbruch zu verhelfen[13]).

II. Eine zweite Eigentümlichkeit bei der strafrechtlichen Behandlung der Defraudation erklärt sich ebenfalls durch den starken Einfluss des civilrechtlichen Gedankens. In manchen Abgabegesetzen findet sich die Bestimmung, dass mehrere Teilnehmer an einer Defraudation insgesamt nur für den einfachen Betrag der Strafe aufzukommen haben.

So bestimmt Abs. 1 des § 35 des Reichsstempelgesetzes vom 27. April 1894, im Anschluss an die Fassung des Gesetzes vom 3. Juni 1885 § 34: „Die auf Grund dieses Gesetzes zu verhängenden Strafen sind bei Genossenschaften und Aktiengesellschaften gegen die Vorstandsmitglieder, bei Kommanditgesellschaften gegen die persönlich haftenden Gesellschafter, bei offenen Handelsgesellschaften gegen die Gesellschafter nur in einmaligem Betrag, jedoch unter Haftbarkeit jedes einzelnen als Gesamtschuldner festzusetzen. Ebenso ist in anderen Fällen zu verfahren, in denen bei einem

sächlich vollkommen dadurch aufgehoben, dass der Exculpationsbeweis in der negativen Form verlangt wird: „wird nicht festgestellt, dass (eine Defraudation) beabsichtigt gewesen sei", während in den in Anm. 11 citierten Gesetzen die positive Feststellung gefordert wird, dass eine Defraudation nicht beabsichtigt gewesen sei.

[13]) Vgl. die Verhandlungen der württembergischen Abgeordnetenkammer in der (71.) Sitzung vom 13. Dezember 1895.

Geschäfte mehrere Personen als Vertreter desselben Kontrahenten oder als gemeinschaftliche Kontrahenten beteiligt sind.“ Wären diese Steuerstrafen rein kriminelle Strafen, so liefe diese Gesamthaftung mehrerer Schuldiger für eine Strafe allen Grundsätzen des Strafrechts zuwider, das für jeden Schuldigen besondere Bestrafung verlangt. So aber erscheint die genannte Vorschrift einfach als eine Anwendung der civilrechtlichen Grundsätze über Solidarschulden, die sich aus dem Vorhandensein der Ersatzfunktion ergiebt[14]).

Aus der württembergischen Finanzgesetzgebung gehört hierher der Art. 18 Ziff. 2 des Malzsteuergesetzes vom 8. April 1856: „wird der Steuer- (oder Kontroll)-pflichtige als Urheber bestraft, so ist die Mitwirkung der Hausgenossen, Gewerbsgehilfen oder Taglöhner nicht strafbar“; das Civilrecht verlangt eben auch bei Delikten einen nur einmaligen Schadensersatz.

Solchen Bestimmungen stehen nun aber andere Vorschriften gegenüber, welche umgekehrt festsetzen, dass mehrere Teilnehmer an einer Defraudation je mit besonderer Strafe zu belegen sind[15]), welche also den rein strafrechtlichen Standpunkt ausdrücklich vertreten. Welches Prinzip soll nun für die grosse Masse der Fälle entscheidend sein, in denen eine ausdrückliche Regelung in den Abgabegesetzen selbst nicht getroffen ist?

Da sowohl die eine als die andere Auffassung nur durch vereinzelte Vorschriften betont wird, so lässt sich

---

[14]) Vgl. die Entsch. des Reichsgerichts in Strafs. Bd. 26 S. 300 ff. betreffend die nur einmalige Bestrafung mehrerer Gesellschaftsteilhaber unter der Form der „Bestrafung“ einer juristischen Person (mit Bezug auf das badische Gewerbesteuergesetz vom 20. Juni 1884).

[15]) So das Wechselstempelsteuergesetz vom 10. Juni 1869 § 15 Abs. 2.

weder aus dem Vorkommen der ersteren noch aus dem der letzteren ausdrücklichen Gesetzesbestimmungen etwa ein argumentum e contrario zu Gunsten einer Verallgemeinerung je des entgegengesetzten Prinzips entnehmen. Wollte man die Frage aus dem Ganzen der geltenden Finanzstrafgesetzgebung heraus beantworten, so müsste man zu der Ansicht gelangen, dass überall da, wo besondere Bestimmungen fehlen, als Prinzip die Solidarhaft aller Teilnehmer für eine und dieselbe Defraudationsstrafe zu gelten hätte. Denn, wie bisher ausgeführt, erscheint der Ersatzgedanke in der Defraudationsstrafe als der qualitativ mächtigere; daher ist er auch hier im Zweifel als der massgebende zu erachten. Von ihm geführt, kommt man aber zur Annahme einer einfachen Solidarschuld, die durch einmalige Befriedigung des Gläubigers getilgt wird.

Wie jedoch eingangs hervorgehoben, dienen auf Grund der positiven Bestimmung des § 2 des Einführungsgesetzes zum St.G B. die Vorschriften auch des allgemeinen Teils des St.G.B. überall da zur Ergänzung der Finanzstrafgesetze, wo diese nicht ausdrücklich abweichende Normen geben. Da nun die Defraudationsstrafe in den Abgabegesetzen ganz unzweifelhaft im Gewand einer wirklichen Strafe auftritt, so verlangt eben der § 2 cit. ihre Unterordnung unter die allgemeinen Grundsätze des St.G.B.[16]). Demgemäss muss man sich in den nicht durch das einzelne Finanzstrafgesetz selbst geregelten Fällen für die Anwendung des rein kriminellen Grundsatzes der gesonderten Bestrafung eines jeden Teilnehmers entscheiden.

III. Lediglich auf der pönalen Funktion der Defraudationsstrafe beruht die Aufstellung von Straferschwerungsgründen. Dabei ist an das zu erinnern, was oben

---

[16]) Vgl. Entsch. des Reichsgerichts in Strafs. Bd. 28 S. 105.

§ 4 in f. über das bei den verschiedenen Gruppen von Abgaben verschiedene Stärkeverhältnis der Straf- und der Ersatzfunktion gesagt wurde. Wir sehen die dortigen Ausführungen im positiven Recht dadurch bestätigt, dass wir bei den indirekten Steuern, vor allen bei den Zöllen (wo die letztere Funktion hinter der ersteren zurücktritt), ein ausführliches System von Straferschwerungsgründen, bei den direkten Steuern aber umgekehrt fast keine solche vorfinden.

Bezeichnend ist, dass die Gesamthaftung gemäss dem unter II. angeführten § 35 des Reichsstempelgesetzes auf die Verhängung der im nämlichen Gesetz vorgeschriebenen Rückfallsstrafe keine Anwendung findet. Dies erklärt sich einfach daraus, dass die Behandlung des Rückfalls als eines Straferschwerungsgrundes eben überhaupt nur auf dem pönalen Moment beruht, und dieses bewirkt die selbständige Bestrafung eines jeden Teilnehmers für sich.

§ 8.

2. Die Verantwortlichkeit dritter Personen für eine fremde Defraudation.

In den meisten Steuer- und Zollgesetzen finden sich bei der Regelung der Defraudationsfolgen Vorschriften, wonach neben demjenigen, der selbst eine Defraudation begangen hat, dem sogenannten „eigentlichen Schuldigen“ gewisse andere Personen, die zu dem Schuldner in einem gesetzlich näher bestimmten Verhältnis verwandtschaftlicher oder geschäftlicher Überordnung stehen, mit ihrem Vermögen für die über den „eigentlich Schuldigen“ verhängten Geldstrafen haften. Diese Haftung ist nicht überall in gleicher Weise durchgeführt; die Verschiedenheiten werden aber erst unten zu erwähnen sein; zunächst ist das Prinzip im allgemeinen zu erörtern.

Die Schriftsteller, die auf diese eigenartige Erscheinung eingehen[1]), teilen sich in zwei Hauptgruppen, soweit sie überhaupt eine juristische Erklärung geben wollen und sich nicht damit begnügen, diese Eigentümlichkeit einfach als eine solche zu erwähnen und sie damit als eine rein fiskalisch-willkürliche Einrichtung erscheinen zu lassen. Die einen sehen in der den mitverantwortlichen Dritten treffenden „Strafe" eine wirklich kriminelle Strafe. Die andern halten die Haftung für ein Institut des Civilrechts und gelangen damit zur Annahme einer in erster Linie privatrechtlichen Verbindlichkeit.

Beschäftigen wir uns zunächst mit der ersteren Theorie. Die einzige Möglichkeit, sie überhaupt rechtlich zu konstruieren, liegt in der dem modernen Rechtsgefühl überaus widerstrebenden Zuhilfenahme einer Schuldpräsumtion auf Grund von culpa in custodiendo oder in eligendo[2]). Damit wird also eine solche culpa zu einem kriminellen Delikt gestempelt; sonst hätte es ja keinen Zweck, sie zu präsumieren. Ist aber diese culpa kriminell strafbar, warum trifft dann dennoch den Schuldigen nicht eine Strafe für diese culpa, sondern für die ganz andere Verschuldung eines Andern? Und vollends, warum haftet er dann in sehr vielen Gesetzen nur subsidär[3])? Die Vertreter der angeführten Theorie müssen selbst zugeben, dass allen strafrechtlichen Grundgedanken ins

§ 8: [1]) Engels in der Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft Bd. XII S. 144 spricht von „der äusserst dürftigen Behandlung dieser Frage in der juristischen Litteratur" und bemerkt, dass die Theoretiker in der Regel sich ohne weitere Begründung einer der beiden hauptsächlich vertretenen Meinungen anschliessen. S. ebenda die Zusammenstellung der verschiedenen Meinungsäusserungen.

[2]) So Engels a. a. O. S. 130. Ähnlich Binding, Handbuch des Strafrechts 1885, Bd. I. S. 490.

[3]) Vgl. Kornecker in Goldammers Archiv Bd. 28 S. 16 oben.

Gesicht geschlagen wird, wenn man aus ihr die unvermeidlichen Konsequenzen zieht, dass — um die merkwürdigsten Punkte hervorzuheben — ein kriminell schuldiger Thäter durch die Beitreibung der Geldstrafe von dem Haftungspflichtigen seinerseits der Bestrafung entgeht; oder dass, wenn mehrere solche Thäter gemeinsam ein Delikt begangen haben, derjenige, der zu ihnen allen in einem die Haftung begründenden Verhältnis steht, eventuell die sämtlichen verhängten Strafen kumulativ zu erleiden hat, während natürlich die wahren Schuldigen nur je ihre eigene Strafe verwirkt haben — und dies ohne Rücksicht, ob jener selbst Teilnehmer am Delikt war oder nicht.

Man darf wohl sagen, dass diese Theorie durch ihre Ergebnisse gerichtet wird. Auch ihr entschiedenster Vertreter, Engels, spricht a. a. O. von „schwerwiegenden Bedenken“ und „eigentümlichen Konsequenzen“. Binding, der ebenfalls auf dem Boden der bekämpften Theorie steht, bezeichnet selbst a. a. O. die Mithaftung des Dritten, von der er als einer „kriminellen Bürgschaft“ spricht[4]), als „höchst anstössig“, ja sogar „geradezu verwerflich“ und schliesst seine Ausführung mit den Worten: „eines gerechten Staates würdig ist die Aufstellung einer kriminellen Bürgschaft kaum.“ Auch die mit Entschiedenheit diese Theorie vertretende Entscheidung des Reichsgerichts in Strafs. Bd. 25 S. 293 ff. räumt S. 297 oben ein, dass „die eigentümliche Einrichtung der subsidiären Verhaftung in den verschiedenen Steuer- und Zollgesetzen ..... überhaupt nicht mit den allgemeinen Grundsätzen des Strafrechts in Einklang zu bringen ist, sondern auf besonderen Zweckmässigkeitsgründen beruht“, eine pessimistische

---

[4]) Binding hat in den Normen 1877, Bd. II. S. 614 Note 930 selbst die entgegengesetzte Ansicht vertreten und von einer civilrechtlichen Verbindlichkeit gesprochen.

Auffassung, die das Unbefriedigende jenes Standpunkts deutlich erkennen lässt.

Von denjenigen, die in der Haftung Dritter ein Institut des Civilrechts erblicken, begnügen sich die meisten damit, diese Behauptung aufzustellen; nur wenige geben eine Begründung ihrer Ansicht. Kronecker a. a. O. macht aus den äusseren Erscheinungen den Rückschluss, dass die Haftung eine privatrechtliche deshalb sein müsse, weil jene Erscheinungen sich vom Standpunkt des Strafrechts aus nicht befriedigend erklären lassen. Liszt[5]) stützt seine Ansicht, es liege eine privatrechtliche Haftung für fremde Schuld vor, darauf, dass in diesen Fällen nicht „die Haftung durch ein Verschulden, mithin durch ein selbständiges Delikt des Haftenden .... bedingt" sei.

Der Schwerpunkt liegt aber in der Frage, woher es kommt, dass in den Defraudationsgesetzen, die sich doch jedenfalls äusserlich als wirkliche Strafgesetze darstellen und deren strafrechtlichen Charakter weder Liszt noch die andern Vertreter dieser Ansicht bezweifeln, — civilrechtliche Prinzipien zur Geltung gelangen?

Solange man davon ausgeht, dass die Strafe der Defraudation selbst eine wahre Strafe sei, muss jeder Versuch scheitern, diese Frage zu beantworten.

Nur Meisel[6]) scheint auf sie einzugehen, wenn er folgendermassen argumentiert: „Der Wille des Herrn giebt seinem Vertreter die Macht und das Recht des Handelns; aus diesem Willen, aus dem Grade der übertragenen Macht, ergiebt sich der Rechtsgrund für die Haftung. Der Staat kann im Rechtsinteresse nur dann Vertreter zulassen, wenn für deren Thun und Lassen der Macht-

---

[5]) Lehrbuch des deutschen Strafr., 8. Aufl. S. 254 f. Anm. 5.

[6]) „Unrecht und Zwang im Finanzwesen" im Finanzarchiv Bd. V S. 44 unten.

geber in dem Grade haftet, als er selbsthandelnd haften würde. Wenn der Kaufmann mit seinem Vermögen für die Rechtshandlungen seines Prokuristen, für gewisse Rechtsgeschäfte seiner Handlungsbevollmächtigten in seinem Geschäfte verbindlich wird und haftet, warum sollte dies anders sein bezüglich der Verpflichtungen, die sich ebenfalls nur vermögensrechtlich aus dem Verhalten ähnlicher Personen in dem Geschäfte der staatlichen Berechtigung gegenüber ergeben?“ Dabei fehlt aber die Begründung, weshalb die Defraudationsstrafe als eine vermögensrechtliche Verpflichtung zu betrachten sei. Will man jedoch allgemein in der Geldstrafe eine „nur vermögensrechtliche“ Verpflichtung erkennen[7]) und hieraus die Haftung Dritter rechtfertigen, warum ist diese dann nicht allgemein im Strafrecht als Grundsatz durchgeführt?

Die Schwierigkeiten lösen sich, wenn man sich auf den Standpunkt stellt, dass die Defraudations„strafe“ von Haus aus teils eine Strafe, teils aber auch eine Ersatzschuld darstellt.

Die Haftung, welcher der Hausherr und der Geschäftsherr in Ansehung des durch Hausuntergebene, Angestellte und Gehilfen angerichteten Schadens unterworfen ist, sofern ihn hiebei, wenn auch nur indirekt, selbst eine Schuld trifft (namentlich eine culpa in eligendo oder in custodiendo), ist schon in den Pandekten festgelegt und gemeinrechtlich rezipiert. Aber auch abgesehen von dieser Haftung für fremde Schuld auf Grund eigener Schuld hat das Civilrecht, zumal das neuere, auch sehr weitgehende Grundsätze über Haftung für fremde Schuld ohne Nachweis eigener Schuld aufgestellt. Wir erinnern insbesondere

[7]) Vgl. über diese Ansicht insbesondere Kronecker a. a. O. S. 9 ff.

an die actio de effusis et dejectis und die Erweiterung dieser Klage im Preuss. Allg. Landrecht I 6 § 68; ferner z. B. an die Verantwortlichkeit der Wirte oder an die Grundsätze des Reichshaftpflichtgesetzes §§ 1 und 2: sämtlich obligationes ex lege, bei denen es sich im Grund um die Vermutung von culpa in custodiendo oder in eligendo handelt. Solche Präsumtionen sind auf dem Boden des Civilrechts ebenso unauffällig, als sie im Bereich des Strafrechts dem Rechtsgefühl zuwiderlaufen.

Dass insbesondere die Gestaltung der Haftung zu einer nur subsidiären[8]) für den Fall des Unvermögens des Schuldigen vom Standpunkt des Civilrechts aus sich als eine durchaus gerechte Regelung darstellt, während sie, vom Standpunkt des Strafrechts betrachtet, geradezu contra bonos mores verstösst, dürfte ohne weiteres einleuchten. Von unserem Standpunkt aus erscheint diese Subsidiarität eben als die ausdrückliche Gewährung der Rechtswohlthat der Vorausklage gegenüber dem „an

[8]) So im Vereinszollgesetz vom 1. Juli 1869 § 153, Brausteuergesetz vom 31. Mai 1872 § 38, Spielkartenstempelgesetz vom 3. Juli 1878 § 18, Tabaksteuergesetz vom 16. Juli 1879 § 43, Gesetz betr. die Statistik des Warenverkehrs vom 20. Juli 1879 § 17, Branntweinsteuergesetz vom 24. Juni 1887 § 32 Abs. 2 in Verbindung mit dem dort citierten Gesetz vom 8. Juli 1868 § 66, Zuckersteuergesetz vom 31. Mai 1891 § 58.

Dabei ist als sehr bezeichnend hervorzuheben, dass nach dem genannten Brausteuergesetz § 38 I Ziff. 2, Zuckersteuergesetz § 58 I Ziff. 2, Branntweinsteuergesetz von 1868 § 66 I Ziff. 2, sowie dem (gleichlautenden) Gesetz betr. die subsidiarische Haftung des Brennereiunternehmers etc. vom 8. Juli 1868 § 1 Abs. 1 Ziff. 2 die Haftung nur im Fall von „Fahrlässigkeit“ bei Auswahl der betreffenden Bediensteten eintritt, dass aber das Gesetz unter dieser „Fahrlässigkeit“ ausdrücklich nicht Fahrlässigkeit im Sinn des Strafrechts, sondern den Mangel der civilrechtlichen „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes“ versteht (vgl. unten S. 40).

dem angerichteten Schaden in erster Linie schuldigen“ [9]) Solidarschuldner.

Nicht ausdrücklich festgelegt ist diese Rechtswohlthat z. B. in der württembergischen Steuergesetzgebung [10]). Wenn man aber mit Windscheid a. a. O. anerkennt, dass alle die Vorschriften, welche unter den ebengenannten Voraussetzungen die Rechtswohlthat der Vorausklage gewähren, der Ausdruck eines allgemeinen Prinzips sind, so muss man auch in diesen Gesetzen, wo gegenteilige Bestimmungen nicht getroffen sind, die genannte Rechtswohlthat, weil aus der Natur dieser solidarischen Verpflichtungen entspringend, als stillschweigend vom Gesetzgeber gewollt, dem verantwortlichen Dritten zugestehen.

Nur als eine civilrechtliche Haftung lässt sich endlich auch die verschiedenfach vorkommende Haftung von Personengesamtheiten beziehungsweise juristischen Personen [11]) rechtfertigen [12]). Denn die Bestrafung von solchen wird im geltenden deutschen Strafrecht grundsätzlich verworfen. Vom strafrechtlichen Standpunkt müsste sie als Ausnahme [13]), d. h. als eine Inkonsequenz erscheinen; die civilrechtliche Haftung für Delikte der Bevollmächtigten

---

[9]) Windscheid, Lehrb. des Pandektenrechts 7. Aufl. § 298 zu Anm. 9 in Verbindung mit Anm. 17 das. (sowie Dernburg Pandekten 3. Aufl. II S. 188 unten).

[10]) Gesetz betr. die Gebäude- und Gewerbesteuer vom 28. April 1873 Art. 106, Wirtschaftsabgabengesetz vom 9. Juli 1827 Art. 45, Malzsteuergesetz vom 8. April 1856 Art. 18 Ziff. 3 in Verbindung mit dem Schlusssatz; ebenso aber auch z. B. das preussische Gesetz betr. die Besteuerung des Gewerbebetriebs im Umherziehen vom 3. Juli 1876 § 23.

[11]) Von Eisenbahnverwaltungen und Dampfschiffahrtsgesellschaften für ihre Angestellten und Bevollmächtigten, nach Vereinszollgesetz § 153 Ziff. 1, 2 und Gesetz betr. die Statistik des Waarenverkehrs § 17.

[12]) Ebenso Liszt a. a. O.

[13]) Meyer a. a. O. S. 147 oben u. S. 225 zu Anm. 19.

und Angestellten innerhalb deren Geschäftskreises wird aber für das gemeine Recht schon seit einiger Zeit in der Wissenschaft verfochten[14]), und diese Theorie äussert nunmehr ihren Einfluss auch in den positiven Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches (§§ 31 und 89 Abs. 1).

Bei all dem darf man aber nicht übersehen, dass der verantwortliche Dritte nicht nur für die Ersatzschuld, sondern thatsächlich ausserdem auch für die mit dieser nach unseren Gesetzen nun einmal ungetrennt verbundene Geldstrafe einsteht. An dem civilrechtlichen Charakter der Haftung ist hiedurch nichts geändert. Denn wäre diese nicht civilrechtlich, so wäre sie nach dem Ausgeführten überhaupt nicht möglich.

Während wir oben bei Beurteilung der dem Defraudanten selbst angedrohten Strafe dazu gelangt sind, eine civilrechtliche Strömung neben der strafrechtlichen festzustellen, so kommen wir hier zu dem Schluss, dass die Inanspruchnahme des Dritten ein grundsätzlich und von Haus aus civilrechtliches Institut ist, dessen folgerichtige Ausgestaltung nur getrübt ist durch Anklänge an Grundsätze des Strafrechts[15]).

Zu vermeiden sind solche Anklänge nicht; dazu ist eben der als Strafe gemeinte Teil der Summe, für die der subsidiär Haftende aufzukommen hat, ein quantitativ zu bedeutender. Der Einfluss des Strafrechts äussert sich in vielen Gesetzen darin, dass der positive Beweis der Unschuld des verantwortlichen Dritten seine Haftung auf die Steuersumme oder die Zollgefälle selbst beschränkt[16]).

---

[14]) Vgl. Dernburg, Pandekten 3. Aufl., Bd. I S. 157, dagegen Wendt, Lehrb. der Pandekten, 1888, S. 59.

[15]) Ähnlich Meyer, Lehrbuch 4. Aufl. S. 7: die Haftung dritter Personen sei „unmittelbar nicht als Strafe, sondern als privatrechtliche Verpflichtung gemeint". Dagegen die 5. Aufl. S. 225 in Anm. 19.

[16]) Z. B. Vereinszollgesetz § 153, Gesetz betr. die Statistik

Im Branntweinsteuergesetz vom 24. Juni 1887 § 32 Abs. 1 erklärt desgleichen jener Einfluss die Beschränkung der durch das Gesetz vom 8. Juli 1868 aufgestellten Haftbarkeit (s. o. Anm. 8 Abs. 2) auf den Fall, dass die haftbaren Dritten „unterlassen haben, die zu vertretenden Personen von der Zuwiderhandlung gegen diese Vorschriften abzuhalten", also auf Unterlassungen im Sinn des § 361 Ziff. 9 St.G.B.

Die hier vertretene Theorie ist von praktischer Bedeutung, namentlich für die folgenden Fälle:

1. Ist der (für einen oder mehrere Teilnehmer an einer Defraudation) haftbare Dritte zugleich selbst Teilnehmer, so muss er nach der bekämpften Theorie, wie bereits oben angeführt, mehrfach bestraft werden: einmal als Teilnehmer, sodann als „krimineller Bürge", dessen Haftung nach dieser Auffassung ja ebenfalls Strafe ist.

Die hier vertretene Anschauung führt dagegen zu einem andern Ergebnis.

Oben in § 7 Ziff. II wurde dargelegt, dass für die Behandlung der Teilnahme mehrerer Personen an einer Defraudation die vermögensrechtlichen Grundsätze über Solidarschulden massgebend sein müssten, wenn nicht auf Grund von § 2 des Einführungsgesetzes zum St.G.B. die anders gearteten Grundsätze des St.G.B. anzuwenden sein würden. Die letzteren können nun aber bei dieser Mithaftung an sich unbeteiligter Personen nicht Platz greifen. Denn es handelt sich hier eben um eine Einrichtung von prinzipiell civilrechtlichem Charakter, und die Gesetze drücken sich nirgends so aus, dass angenommen werden könnte, sie verlangen trotz dieses civilrechtlichen Charakters die Anwendung von Grundsätzen des Strafrechts auf jene Einrichtung. Während

des Warenverkehrs § 17, Spielkartenstempelgesetz § 18, Tabaksteuergesetz § 43 Abs. 1.

von der „Strafe“ der Defraudation gesprochen wird und diese Defraudationsstrafe überhaupt, wie schon gesagt, im äussern Gewand einer wahren Strafe erscheint, reden die Gesetze von „Haftung“ oder „Verbindlichkeit“ der dritten Personen. Es liegt also hier auch äusserlich kein Anhaltspunkt dafür vor, in dieser Haftung eine „Materie“ zu erblicken, die überhaupt unter den § 2 des Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch fallen würde. Die innere Natur der Einrichtung führt aber zur Anwendung der civilrechtlichen Grundsätze, die eine nur einmalige vollständige Leistung verlangen, um sämtliche Solidarschuldner zu liberieren. Wenn also der ex lege verpflichtete Dritte zugleich krimineller Teilnehmer an der Defraudation ist und in dieser letzteren Eigenschaft voll leistet, so ist damit, wenn nicht ein Einzelgesetz positiv das Gegenteil bestimmt, auch jene obligatio ex lege erloschen und kann nicht mehr geltend gemacht werden[17]).

Aus demselben Grund kann, wenn mehrere Personen als Teilnehmer zu strafen sind und eine selbst unbeteiligte Person für alle haftbar ist, diese letztere gleichfalls nur zur Leistung des einfachen Betrags verpflichtet werden[18]).

2. Der Vernehmung des verantwortlichen Dritten als Zeugen und seiner Beeidigung im Strafprozess steht an sich nichts im Weg. Ebensowenig rechtfertigt die Befürchtung der Realisierung einer Haftungspflicht für sich

---

[17]) And. Ans. Liszt a. a. O. 8. Aufl. S. 254 f. Anm. 5 (vom civilrechtlichen Standpunkt aus). Im Ergebnis wie Liszt Entsch. des Reichsgerichts in Strafs. Bd. III S. 109 (gegen die Entsch. Bd. I S. 336).

[18]) Bei der hier vertretenen Auffassung wäre kein Platz für das in der Entsch. des Reichsgerichts in Strafs. Bd. 25 S. 296 geltend gemachte Bedenken des Plenarbeschlusses des preussischen Obertribunals vom 12. November 1855.

allein die Anwendung des § 54 St.P.O., nach dem jeder Zeuge die Auskunft auf solche Fragen verweigern darf, deren Beantwortung ihm oder einem Angehörigen die Gefahr „strafrechtlicher Verfolgung zuzieht". Ditzen[19]) leitet die gleiche Folgerung aus der civilrechtlichen Auffassung ab und vermeint, diese eben durch jene Folgerung ad absurdum zu führen; er sieht in der Zeugnispflicht des verantwortlichen Dritten und in seiner Beeidigung eine Unbilligkeit, da derselbe stets „Mitbeschuldigter, weil mitstrafbar" sei. Allein der Verdacht der Teilnahme muss durchaus nicht immer auf dem verantwortlichen Dritten ruhen[20]). Ist freilich der Dritte der Teilnahme wirklich verdächtig — dies wird wohl in der Mehrzahl der Fälle zutreffen —, dann ist er auch nach § 56 Ziff. 3 St.P.O. unbeeidigt zu vernehmen und nach § 54 zur Zeugnisverweigerung berechtigt; letzteres, weil es sich nun um seine eigene Teilnahme an einer Defraudation und nicht um seine Haftung für die Folgen einer fremden Defraudation handelt. Ist der Dritte aber im einzelnen Fall der Teilnahme nicht verdächtig, warum soll er dann in Bezug auf Zeugnis- und Eidespflicht günstiger gestellt sein als irgend sonst jemand, der infolge seiner Aussage einen civilrechtlichen Nachteil, wenn auch einen noch so bedeutenden, zu befürchten hat und trotzdem nach dem geltenden Strafprozessrecht jenen Pflichten unterworfen ist?

3. Wird der „eigentliche Schuldige" begnadigt, so liegt hierin zugleich ein Verzicht auf die mit der Strafe verschmelzte Entschädigung. Da die Verschmelzung von Strafe und Entschädigung eine derart innige ist, dass sich diese äusserlich gar nicht unterscheiden lassen, so muss auch mit dem Recht zu begnadigen das Recht zu ver-

[19]) Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft Band 10, S. 129 Note 26.

[20]) Vgl. Reichsger., Entsch. in Strafs. Bd. 29 S. 382.

zichten unlöslich verbunden sein. Sollte ein solcher Verzicht nur gegenüber dem „eigentlichen Schuldigen“ gemeint sein? Es kann nicht angenommen werden, dass das Begnadigungsrecht in der Weise sollte ausgeübt werden können, dass hiedurch die rechtliche Stellung einer Person, sei es strafrechtlich oder civilrechtlich, verschlechtert wird; ein Verzicht zu Gunsten lediglich der Person des „eigentlichen Schuldigen“ würde aber auf Kosten des haftbaren Dritten erfolgen, der dadurch aus einem Mitschuldner der Alleinschuldner würde. Die Begnadigung des ersteren wirkt also auch zu des letzteren Gunsten[21]). — Dasselbe gilt natürlich auch für eine nur teilweise Begnadigung.

In den Fällen, wo der Dritte nur dann für haftbar erklärt ist, wenn die Strafe vom „eigentlichen Schuldigen“ wegen Unvermögens nicht beigetrieben werden kann, ist schon mit dieser Fassung ausgedrückt, dass in andern Fällen der Nichtexequierbarkeit, also auch infolge von Begnadigung, der Dritte der Haftungspflicht nicht unterliegt.

4. Eine Begnadigung des verantwortlichen Dritten direkt über den Kopf des „eigentlichen Schuldigen“ weg[22]) ist unmöglich, weil er ja nur civilrechtlicher Schuldner ist. (Ein anderes als die Begnadigung ist natürlich die Befugnis eines Erlasses oder wenigstens Nachlasses, die den Steuerdirektivbehörden eingeräumt zu sein pflegt.)

5. Für die Verjährung der Verbindlichkeit des Dritten sind die civilrechtlichen Grundsätze massgebend, soweit sich nicht Abweichungen aus den Abgabegesetzen selbst ergeben. So muss also angenommen werden, dass, gemäss

---

[21]) Zum gleichen Ergebnis vom strafrechtlichen Standpunkt aus Engels a. a. O. S. 154; Binding, Handbuch des Strafrechts, 1885, Bd. I S. 491.

[22]) Engels a. a. O., S. 155.

den Grundsätzen über die einfache Solidarschuld[23]), die Unterbrechung der Verjährung gegenüber nur dem „eigentlichen Schuldigen“ ohne Bedeutung ist gegenüber dem verantwortlichen Dritten und umgekehrt[24]).

Was den Beginn der Verjährung betrifft, so ist auf folgendes hinzuweisen: Wo im Gesetz schlechthin nur von „subsidiarischer Haftung“ die Rede ist[25]), bedeutet die solchergestalt auf das Gebiet des Strafrechts und des Strafprozesses übergreifende Rechtswohlthat der Vorausklage nach den Grundsätzen des Civilrechts[26]) nicht eine Bedingung, sondern eine Einrede. Das gleiche ist der Fall, wenn der Umstand, dass die Forderung von dem „eigentlichen Schuldigen“ nicht beigetrieben werden kann, zwar ausdrücklich, aber nur beiläufig, in einer Weise hervorgehoben ist, dass aus der Fassung des Gesetzes erhellt, dass der Dritte von vorneherein mithaftet[27]). Wenn manche Gesetze[28]) die Feststellung des Unvermögens des „eigentlichen Schuldigen“ in einem Condicionalsatz erwähnen, so darf daraus nicht geschlossen werden, dass diese Fassung eine grundsätzliche Verschiedenheit von jenen andern Gesetzen in der Richtung bedeute, dass die Feststellung der Uneinbringlichkeit nun eine die Fälligkeit

---

[23]) Dernburg a. a. O., II S. 203.

[24]) Zum nämlichen Ergebnis gelangen vom strafrechtlichen Standpunkt aus (in Anwendung des § 68 Abs. 2 St.G.B.) das Reichsgericht, Entsch. in Strafs. Bd. 6 S. 381 ff., sowie Engels a. a. O. S. 152. And. Ans. Binding a. a. O. S. 491 Note 10 in folgerichtiger Durchführung seiner Annahme einer kriminellen Bürgschaft.

[25]) Z. B. Tabaksteuergesetz von 1879 § 43 Abs. 1.

[26]) Dernburg a. a. O., II S. 213 oben; Windscheid a. a. O. § 478 in Anm. 1.

[27]) Z. B. Vereinszollgesetz § 153.

[28]) Z. B. das Gesetz betr. die subsidiarische Haftung des Brauereiunternehmers etc. vom 8. Juli 1868 § 1.

aufschiebende Bedingung sein soll; vielmehr will hier offenbar lediglich der juristische Fachausdruck „subsidiarisch“ in erklärender Weise umschrieben werden. Die Gestaltung der Haftung zu einer subsidiären bedeutet somit in allen Fällen nicht eine Suspensivbedingung, sondern die Gewährung einer dilatorischen Einrede[29]).

Daraus folgt, dass der Lauf der Verjährung gegenüber dem verantwortlichen Dritten schon in demjenigen Zeitpunkt beginnt, in welchem auch die Schuld des „eigentlichen Schuldigen“ fällig wird, nicht erst dann, wenn festgestellt ist, dass von dem letzteren wegen Unvermögens nichts zu erlangen ist[30]).

6. Aus dem unter Ziff. 5 hinsichtlich der Rechtswohlthat der Vorausklage Ausgeführten lässt sich endlich noch nachstehende Folgerung ableiten:

Zahlt der verantwortliche Dritte, ohne dass eine Feststellung des Unvermögens des „eigentlichen Schuldigen“ stattgefunden hat, beziehungsweise ohne dass eine Anforderung der Behörde an ihn vorhergegangen ist, an Stelle des „eigentlichen Schuldigen“ den Betrag, zu dessen Leistung der letztere verpflichtet worden ist, so kann hierin auch dann nicht eine Begünstigung im Sinne des § 257 St.G.B.[31]) gefunden werden, wenn man in dem genannten

---

[29]) Dabei ist freilich nicht zu übersehen, dass die Einredethatsachen, auch ohne Geltendmachung seitens des Angeklagten, nach den allgemeinen Grundsätzen unseres Strafprozesses von Amts wegen beachtet werden müssen.

[30]) Vgl. Windscheid a. a. O. § 109 zu Anm. 3; Dernburg a. a. O. Bd. I S. 344 unten.

Zum gleichen Ergebnis von seinem Standpunkt aus das Reichsgericht in Entscheidungen in Strafs. Bd. 6 S. 385; gleich diesem Engels a. a. O. S. 152 und 153.

[31]) Von einer solchen kann natürlich nur dann die Rede sein, wenn die zu vertretende Defraudation überhaupt ein „Vergehen“ im Sinn des Strafgesetzbuchs bildet; vgl. Entscheidungen des Reichsg. in Strafs. Bd. 5 S. 26.

Verfahren an sich eine solche Begünstigung erblicken will[32]). Denn er zahlt eine unbedingte, eigene Schuld.

§ 9.

3. Die Haftung des Nachlasses.

Eine Reihe von Steuergesetzgebungen regeln die Haftung des Nachlasses beziehungsweise der Erben eines Defraudanten in Ansehung der von diesem begangenen Defraudation in einer von den allgemeinen Grundsätzen des Strafrechts abweichenden, sehr weitgehenden Art.

In einzelnen älteren Gesetzen[1]) bestand die Vorschrift, dass es auf die Ansetzung der Defraudationsstrafe überhaupt ohne Einfluss sein solle, wenn der Defraudant etwa zur Zeit der Entdeckung der Defraudation oder wenigstens zur Zeit der Erkennung der Strafe schon gestorben sei; die „Strafe" wird in solchem Fall also gewissermassen gegen das Vermögen, nicht gegen die Person des Schuldigen verhängt; mit andern Worten, der Erbe repräsentiert die Person des Erblassers auch in strafrechtlicher Hinsicht, soweit es Steuerdelikte betrifft.

Diese Vorschriften erklären sich ohne weiteres aus der der Defraudationsstrafe innewohnenden civilrechtlichen Idee und sind umgekehrt wiederum ein Beweis für deren Mächtigkeit. Nur durch diese lässt sich das Eintreten des Erben in die Persönlichkeit des Erblassers auch in Ansehung der „Strafe" erklären. Es handelt sich eben nur scheinbar, äusserlich, um eine Vererbung der Straf-

[32]) Vgl. hinsichtlich dieses Punktes Meyer a. a. O. § 36 Anm. 16 und 17.

§ 9: [1]) Württemb. Abgabengesetz vom 29. Juni 1821 § 14; württemb. Gesetz betr. die Steuer von Kapital- etc. Einkommen vom 9. September 1852 Art. 11 Abs. 4. Ähnlich auch das mecklenburg-schwerinsche Contributionsedikt vom 18. Juni 1874 § 49 Abs. 1 in f.

barkeit, im Grund aber nur um die ganz natürliche Vererbung einer den Grundsätzen des Civilrechts unterliegenden Verbindlichkeit.

Besonders interessant ist der Entwicklungsgang der württembergischen Steuergesetzgebung in dieser Richtung. Wie die civilrechtliche Idee zurücktrat und die kriminalistische durchdrang, so äusserte diese Wandlung ihren Einfluss auch auf die Haftung des Nachlasses. Man strebte, die Defraudationsstrafe den allgemeinen Grundsätzen des Strafrechts zu unterstellen und milderte demgemäss die bisherigen Vorschriften des Kapital- etc. Einkommensteuergesetzes von 1852 durch das Abänderungsgesetz vom 13. Juni 1883, dessen Einziger Artikel, ohne das bisherige Prinzip aufzugeben, dieses doch insofern modifiziert, als es die vor einer Anzeige der Verfehlung bei der Behörde oder vor einem strafrechtlichen Einschreiten erfolgte nachträgliche Berichtigung der unterlassenen oder zu nieder abgegebenen Fassion durch einen Erben als Strafausschliessungsgrund behandelt. Als späterhin infolge der Unvereinbarkeit der bisherigen „Totenbestrafung“ mit den Vorschriften der deutschen Strafprozessordnung[2]) eine Neuregelung schon aus prozessualen Gründen notwendig erschien, traf man zugleich auch eine Neugestaltung in materieller Hinsicht.

Die neue Regelung ist von der früheren grundsätzlich verschieden und deshalb sehr bemerkenswert, weil sie eine quantitative Bemessung des in der Defraudationsstrafe steckenden Entschädigungsanteils aufweist. Die Haftung des Nachlasses ist nämlich

---

[2]) Vgl. hierüber Reichsgericht, Entsch. in Strafsachen Bd. 18 S. 14 ff., sowie die in der „Schwäbischen Kronik“ Nr. 170 vom 19. Juli 1889 S. 1422 angeführte Reichsgerichtsentscheidung vom 9. Mai 1888. Ferner Max Kaulla in der Juristischen Wochenschrift, Jahrg. 1884 S. 293, und Jahrg. 1890 S. 141 ff.

folgendermassen geregelt[3]): Die Erben (beziehungsweise deren gesetzliche Vertreter) sind verpflichtet, innerhalb einer gewissen Zeit nach dem Tode des Erblassers das von diesem nicht oder in zu geringem Betrag fatierte Einkommen (soweit die Steuer zur Zeit des Todes des Erblassers nicht schon verjährt ist) anzumelden; insoweit sie durch die Erbschaft bereichert sind, haben sie ein bestimmtes Vielfaches[4]) des hinterzogenen und noch nicht verjährten Steuerbetrags, das aber nur einen Teil der dem Defraudanten selbst angedrohten Strafe darstellt, nach dem Verhältnis ihrer Erbanteile zu ersetzen. Unterlassen sie jedoch die Anmeldung oder geben sie dieselbe unvollständig ab, so werden sie mit der gewöhnlichen Defraudationsstrafe belegt; nur wenn der Beweis des Nichtvorhandenseins von dolus geführt wird, so ist — abgesehen von einer Ordnungsstrafe — nur das eben genannte Vielfache verfallen.

Somit sind zwei Fälle zu unterscheiden: Einmal, wenn die Erben die durch den Erblasser verübten Defraudationen in der Weise fortsetzen, dass sie auch selbst unrichtige Angaben machen, so werden sie mit Recht durchaus als Defraudanten behandelt. Die sie betreffenden Strafvorschriften entsprechen den gewöhnlichen bei einer Defraudation. Sodann: Wenn den Erben selbst keine Schuld zur Last fällt, sondern nur eine Defraudation des Erblassers in Frage steht, so haftet der Nachlass nur für einen Teilbetrag derjenigen Summe, die vom Erblasser insgesamt zu zahlen wäre. Was über diesen Teilbetrag hinausgeht, ist als Betrag der eigentlichen Geldstrafe zu erachten und geht deshalb, den Grundsätzen des

[3]) Württemb. Gesetz vom 23. Mai 1890 Art. 11a in Art. 2; ebenso das badische Einkommensteuergesetz vom 20. Juni 1884 Art. 19, 26, 27.

[4]) Württemberg: das Dreifache; Baden: das Doppelte.

Strafrechts gehorchend, nicht über[5]). Jener Teilbetrag aber, den die Erben jedenfalls zu tragen haben, stellt den in der gewöhnlichen Defraudationsstrafe steckenden Entschädigungsanspruch — wenigstens in Bausch und Bogen — dar. Dieser richtet sich nach den Grundsätzen des Civilrechts und geht auf die Erben über[6]) [7]).

[5]) In den in Anm. 3 angeführten Gesetzen ist für den Fall keine besondere Bestimmung getroffen, dass der Erblasser auf Grund des Beweises mangelnder subjektiver Verschuldung nicht mit der Defraudationsstrafe, sondern nur mit einer Ordnungsstrafe belegt worden wäre. In diesem Fall haben die Erben also gleichermassen den dreifachen (bzw. doppelten) Steuerbetrag nachzuzahlen, wie wenn jene Verschuldung vorhanden gewesen wäre, — während der Erblasser selbst bei dem Nachweis ihres Mangels nur den einfachen Betrag der Steuer zu zahlen gehabt hätte. In dem bayrischen Einkommensteuergesetz vom 19. Mai 1881 Art. 79 und dem Kapitalrentensteuergesetz vom gleichen Tag Art. 38 Abs. 3 ist diese Härte vermieden durch die Vorschrift, dass die Erben nur dann ein Vielfaches nachzuzahlen haben, wenn dem Erblasser eine Defraudation im Sinn dieser Gesetze (d. h. mit bewiesenem dolus) zur Last fiel.

[6]) Dieser Gesichtspunkt (dass „die Erhöhung der Nachzahlung des entzogenen Steuerbetrags aus der Erbschaftsmasse beziehungsweise von den Erben keine Strafe sein soll, sondern eine Art Abfindung für Steuerverkürzungen auf längere Dauer zurück") auch in den Vorberatungen zu der bayrischen Steuergesetzgebung vom 19. Mai 1881 hervorgetreten (Seisser, „Die Gesetze über die direkten Steuern im Kgr. Bayern", 1882 Bd. 1 S. 158 Note 5). Vgl. ferner die Motive zu Art. 2 des oben Anm. 3 citierten württemb. Gesetzes von 1890 mit der in diese Motive übernommenen Begründung des badischen Einkommensteuergesetzes von 1884 Art. 19.

[7]) Eine auffallende Eigentümlichkeit ist in dem durch das eben genannte württemb. Gesetz von 1890 dem Einkommensteuergesetz vom 19. September 1852 eingefügten Art. 11a enthalten. Dieser Artikel lautet wie folgt: (Abs. 3:) „Unterbleibt die [oben im Text S. 48 erwähnte] Anmeldung oder wird sie unvollständig abgegeben, so verfallen die Erben, beziehungsweise solche gesetzliche Vertreter derselben, welche an der Erbschaft vermögens-

Es ist kein Zufall, dass die Haftung des Nachlasses in den Gesetzen über direkte Steuern ihre Ausbildung gefunden hat. Denn hier ist eben, wie oben in § 4 und 5 ausgeführt, die civilrechtliche Funktion die vorherrschende, während sie bei den andern Abgaben nur in geringerem Mass zur Geltung kommen kann. Während also dort die

---

rechtlich beteiligt sind, nach Verhältnis der Erbantheile in die Strafe des zehnfachen Betrags der zurückgebliebenen, nicht verjährten und von ihnen durch die Unterlassung oder die Unvollständigkeit der Anmeldung verkürzten Steuerbeträge; andere gesetzliche Vertreter der Erben unterliegen der Strafe des nachfolgenden Absatzes."

(Abs. 4:) „Wird nachgewiesen, dass bei Unterlassung oder Unvollständigkeit der Anmeldung seitens eines Anmeldepflichtigen ein Zuwiderhandeln gegen die ihm . . . obliegende Verpflichtung nicht beabsichtigt gewesen sei, so tritt anstatt der im vorhergehenden Absatz bestimmten Strafe nur eine Ordnungsstrafe bis zu 300 ℳ ein."

(Abs. 5:) „Die Nachzahlung des Dreifachen der zurückgebliebenen, nicht verjährten Steuerbeträge hat im Falle der Absätze 3 und 4 neben der Strafe stattzufinden."

Hienach ist neben der „Strafe" des 10fachen Betrags noch die auf den 3fachen Betrag erhöhte Steuer zu entrichten. In Art. 26 des oben Anm. 3 citierten badischen Einkommensteuergesetzes, dem im übrigen jenes württembergische Gesetz nachgebildet wurde, ist vorgeschrieben, dass neben der über den Erben verhängten Defraudationsstrafe des achtfachen Betrags nur der einfache Betrag der Steuer nachzuzahlen ist; das Gesetz geht also von dem richtigen Gedanken aus, dass die den nicht defraudierenden Erben zum Zweck des Ersatzes treffende Erhöhung des rückständigen Steuerbetrags nur eben der aus der den defraudierenden Erben treffenden „Strafe" herausgeschälte Entschädigungsanteil ist, so dass es eine doppelte Entschädigung ist, wenn neben der „Strafe" noch die erhöhte Steuer gefordert wird. Folgerichtig wäre die Bestimmung des Abs. 5 des angeführten württ. Artikels dann, wenn sie sich nicht auf den ganzen Abs. 3, sondern nur auf dessen Schlusssatz beziehen würde, der nur eine Ordnungsstrafe über die dort genannten Personen verhängt.

Ersatzfunktion ihre Macht auch bei der Frage der Vererbung zu äussern vermag, wird sie in den letzteren Fällen (namentlich im Vereinszollgesetz und den Reichssteuergesetzen) von der Straffunktion in dieser Beziehung gänzlich überwunden. Der Nachlass haftet in diesen Fällen also nur, wenn der auf Grund des § 2 des Einführungsgesetzes zum St.G.B. auch im Finanzstrafrecht anzuwendende § 30 St.G.B. zutrifft, d. h. wenn die Strafe zur Zeit des Todes des Erblassers bereits rechtskräftig erkannt war. Ob diese Bestimmung des § 30 St.G.B. dem Charakter der Geldstrafe wirklich entspricht oder nicht[8]), kann im Rahmen dieser Abhandlung nicht erörtert werden.

§ 10.

III. Schlussfolgerung.

Das Ergebnis der bisherigen Ausführungen ist für unseren Standpunkt folgendes:

Die Entwicklung geht dahin, dass die civilrechtliche Idee in der Defraudationsstrafe mehr und mehr zurückgedrängt wird von der neben ihr bestehenden strafrechtlichen Idee; die letztere bewirkt eine allmähliche Verschiebung des Schwerpunkts auf das Herrschaftsgebiet des Strafrechts, ohne aber die civilrechtliche Funktion vollkommen auszumerzen; in einzelnen Erscheinungen tritt auch diese immer noch zu Tage.

Eine klare Scheidung des Machtbereichs der beiden Funktionen gegeneinander besteht aber nicht. Die Grenzen sind fliessende. Und zwar zeigen sich die Verschiedenheiten der Grenzlinien nicht allein in der geschichtlichen Entwicklung einzelner Gesetzgebungen und andererseits bei Vergleichung der verschiedenen modernen Finanz-

[8]) Vgl. Meyer a. a. O. § 50 Ziff. 4.

strafgesetzgebungen miteinander, sondern die Grenzen sind auch innerhalb einer und derselben positiven Gesetzgebung zumeist verschwommen. Zwar lassen sich unzweifelhaft Vorhandensein und Wirkungen beider Funktionen nachweisen, aber es lässt sich nirgends mit Bestimmtheit angeben, wo die eine aufhört und die andere anfängt. Jede erscheint von der andern beeinflusst; die Durchführung einer jeden weist daher Inkonsequenzen auf, die allein in dieser Einwirkung ihre Erklärung finden.

Der Grund liegt darin: Die ganze Finanzstrafgesetzgebung trägt den Charakter eines Kompromisses zwischen den „Steuerjuristen“ und den Kriminalisten. Die ersteren sind die Verfechter der civilrechtlichen Idee, da die Betonung der Ersatzfunktion im grossen Ganzen zu den für die fiskalischen Interessen günstigsten Ergebnissen führt. Letztere suchen der pönalen Idee zum Durchbruch zu verhelfen, und es ist nicht zu verkennen, dass sie damit auch das allgemeine Gerechtigkeitsgefühl auf ihrer Seite haben. Denn dass die Defraudationsstrafe — mag ihr juristischer Charakter sein, welcher er wolle — von demjenigen, den sie trifft, stets als Strafe empfunden wird, darüber kann kein Zweifel herrschen. Aus diesem Grund verlangt schon das instinktive Rechtsbewusstsein die Ausbildung der Defraudationsstrafe rein nach den allgemeinen Grundsätzen des Strafrechts.

Umgekehrt dürfen wir aber nicht übersehen, dass es hiesse, das Kind mit dem Bade ausschütten, wollte man, wie vielfach verlangt wird, die gegenwärtigen Finanzstrafgesetze ohne weiteres rücksichtslos im Sinn des Strafrechts reformieren. Im ersten Abschnitt dieser Abhandlung wurde dargelegt, dass auch das von den Steuerjuristen verteidigte Prinzip seine Berechtigung hat, und dass man die Rechte des Fiskus verletzen würde, wenn man seinen Anspruch auf Schadensersatz neben der Nach-

zahlung des defraudierten Betrags selbst einfach mit Stillschweigen übergehen wollte.

Eine Verquickung beider Prinzipien, wie wir sie zumeist vor Augen haben, schadet sowohl dem einen als dem andern. Die oben § 9 Anm. 3 angeführten neueren Gesetze, betreffend die Haftung der Erben für einen geringeren als den regelmässigen Strafbetrag, im Fall nur eine Defraudation des Erblassers, nicht der Erben selbst, in Frage steht, zeigen bereits das Bestreben, die beiden Prinzipien auseinanderzuhalten. Eine juristisch befriedigende Gestaltung der Defraudationsfolgen lässt sich aber nur erreichen durch eine völlig selbständige Behandlung des einen wie des andern Prinzips.

A. Zur Ausgleichung der Nachteile einer Defraudation in vermögensrechtlicher Beziehung dürfte es als das Geeignete erscheinen, die Steuer- oder Zollschuld vom Tag ihrer Fälligkeit an gleich einer Civilschuld zu verzinsen. Dabei steht natürlich nichts im Weg, eine Mindestsumme des zu entrichtenden Zinses (die je nach der Höhe des Abgabenkapitals veränderlich sein müsste) festzusetzen, auch eine das Anwachsen der Zinsen etwa noch beschränkende Maximalgrenze aufzuheben. Ebenso liesse sich rechtfertigen, dem Fiskus für die Abgabenforderungen das Privilegium eines ziemlich höheren als des landesüblichen Zinsfusses zu erteilen.

Bei Nachholung eines defraudierten Steuer- oder Zollbetrags wären dann diese Zinsen miteinzuziehen, ohne Rücksicht auf die subjektive Verschuldung des Abgabepflichtigen. Die Verzinsung würde natürlich durch den Tod des Schuldners nicht aufgehalten und der Nachlass beziehungsweise die Erben würden für die ganze Schuld einschliesslich der Zinsen haften, soweit sie überhaupt nach dem jeweiligen Civilrecht für die Schulden des Erblassers einzutreten haben. Eine (primäre oder

subsidiäre) Mithaftung dritter Personen würde mangels besonderer Vorschriften ebenfalls Platz greifen, soweit das Civilrecht eine solche Verantwortlichkeit kennt.

Die Beitreibung der Schuld liesse sich (analog der vereinfachten Ansetzung der Strafe mittels des Strafbescheids) durch unmittelbar von der Finanzbehörde ausgehende Zahlungsbescheide bewerkstelligen, deren Wirksamkeit nach den Grundsätzen des Mahnverfahrens, der des Zahlungsbefehls entsprechend zu regeln wäre; im Fall des Widerspruchs müsste dann folgerichtig nicht auf den Weg des ordentlichen Strafprozesses, sondern auf den des bürgerlichen Verfahrens verwiesen werden.

B. Ebenso wäre das pönale Moment selbständig und rein den Grundsätzen des Strafrechts gemäss auszugestalten. Zu strafen wäre somit nur bei wirklichem Vorhandensein subjektiver Verschuldung, und zwar wäre aus Gründen der allgemeinen Rechtssicherheit empfehlenswert, nur die vorsätzliche, nicht auch die fahrlässige Defraudation zu bedrohen. Andere Personen als der Defraudant selbst wären nur auf Grund bewiesener Teilnahme an dessen Delikt zu strafen. Dagegen erscheint es allerdings als ratsam, die unterlassene Ausübung der Überwachungspflicht, namentlich gegenüber Familienangehörigen, als selbständiges Delikt zu behandeln, etwa durch eine dahingehende Erweiterung des § 361 Ziff. 9 St.G.B., wie Kronecker[1]) vorschlägt. — Die Haftung des Nachlasses beziehungsweise der Erben wäre ganz ausgeschlossen, soweit nicht die geltende Strafgesetzgebung den Nachlass für solche Strafen haften lässt, die bereits zu Lebzeiten des Schuldigen rechtskräftig erkannt waren.

Was die Strafe selbst betrifft, so würde sich bei einer solchen Regelung jedenfalls das Festhalten an einer

---

[1]) A. a. O. S. 25.

absoluten Strafe als unbillig darstellen. Es wäre nicht abzusehen, weshalb hier nicht durch die Bestimmung eines Strafrahmens die Möglichkeit gegeben werden sollte, die Strafe in jedem Fall nach der Schwere des konkreten Delikts abzumessen[2]).

Um zu finden, welche Art der Bestrafung angemessen erscheint, ist die schon oben § 5 verwertete rechtliche Verschiedenheit der Defraudationen nach dem Kausalitätsverhältnis zwischen dem Verhalten des Defraudanten und der Vermögensbeschädigung des Fiskus zu berücksichtigen.

1. Die Defraudation von Deklarationssteuern, bei denen sich der Staat auf das Ehrgefühl des Steuerschuldners verlässt, stellt sich nach dem Obigen als Unterart des Betrugs dar; die spezielle Defraudationsstrafe schliesst stets die allgemeine Betrugsstrafe aus. Jene ist aber nach den geltenden Gesetzen eine viel mildere als diese; zwar zeigt die Geldstrafe einen weit höheren Höchstbetrag; jedoch tritt Freiheitsstrafe regelmässig nur im Weg der Umwandlung bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe ein, und von Ehrenstrafen ist überhaupt nicht die Rede.

Ist diese Defraudation aber wirklich eine leichtere Unterart des Betrugs? Wir glauben, im Gegenteil. Nicht sowohl, weil das Staatsvermögen eines erhöhten Schutzes bedürfte oder weil bei zu niedriger Bemessung der Steuerquote des Einen andere Steuerzahler eine Erhöhung ihrer Quoten über Gebühr zu befürchten hätten, als deshalb,

[2]) So schon gegenwärtig namentlich in der bayerischen Steuergesetzgebung.

Bemerkenswert ist, dass jüngst die württembergische Kammer der Abgeordneten in ihrer (156.) Sitzung vom 30. Juni 1897 bei Beratung von Art. 59 und 60 des Regierungsentwurfs zu einem Gesetz betr. die Einkommensteuer beschlossen hat, die in diesem Entwurf enthaltene absolute Steuergefährdungsstrafe des 10fachen Betrags in eine Skala des 6—10fachen umzuwandeln und mit dieser Strafe nur die vorsätzliche Steuergefährdung zu treffen.

weil solche Defraudationen nur schwer zu entdecken sind und ihre Gefährlichkeit daher eine weit grössere ist, als die des gewöhnlichen Betrugs. Dazu kommt bei staatsangehörigen Steuerschuldnern, dass es diesen eine Ehrenpflicht sein muss, beizu„steuern", damit das Gemeinwesen mit den erforderlichen Mitteln zu seinem Gedeihen ausgestattet sei. Die Verletzung dieser Pflicht steht in einer Reihe mit der Verletzung der Wehrpflicht, die ja genau genommen ebenfalls eine Steuer ist[3]).

Man verteidige eine verhältnismässig milde Bestrafung nicht mit dem Hinweis auf die leider sehr verbreitete Anschauung, als sei die Defraudation ein moralisch nicht schwer zu nehmendes Vergehen. Diese Meinung stammt noch aus den Zeiten einer willkürlichen, wenn nicht gewissenlosen Handhabung des Steuerwesens, die in Deutschland längst keinen Boden mehr hat. Würde man das Finanzstrafrecht von den ihm (oft nur scheinbar) anhaftenden Unbilligkeiten, etwa gemäss den in diesen Erörterungen vertretenen Gedanken, reinigen, so wäre jener laxen Anschauung auch der letzte Vorwand entzogen. Bei ihrer offenbaren Gemeinschädlichkeit dürfte es sich sogar empfehlen, den Nebenzweck der Abschreckung bei der Defraudationsstrafe in höherem Masse zu berücksichtigen als bei andern Strafen.

---

[3]) Wenn übrigens v. Hock, „Die öffentlichen Abgaben und Schulden" 1863, S. 67, hieraus ableitet, dass die allgemeine persönliche Wehrpflicht eine ungerechte Besteuerung deshalb sei, weil sie ja die Vermögen der Pflichtigen in gänzlich verschiedener Weise belaste (z. B. einen einfachen Arbeiter viel leichter treffe als einen Geschäftsherrn, da in Ermangelung von des letzteren persönlicher Thätigkeit das ganze Geschäft erhebliche Verluste erleiden kann), so verkennt er, dass die durch die Wehrpflicht verlangte Leistung des einen wie des andern einen unschätzbaren Wert darstellt; die Wehrpflicht verhält sich zu den Vermögenssteuern wie operae liberales zu den operae illiberales.

Es wäre also die Strafe des gemeinen Betrugs auch für diese Klasse von Defraudationen, die nur eine Unterart desselben sind, einzuführen, etwa mit der Abänderung, dass neben der Freiheitsstrafe eine Geldstrafe ausgesprochen werden muss, und dass der Höchstbetrag der letzteren angemessen zu steigern wäre. Als qualifizierter Fall wäre nach dem Gesagten die durch einen Staatsangehörigen begangene Defraudation anzusehen; hier wäre mindestens der Verlust des Wahlrechts (des aktiven und vollends des passiven) obligatorisch zu machen[4]).

Die prozessuale Wirkung einer solchen Regelung des materiellen Rechts wäre der Wegfall der Möglichkeit eines Strafbescheids in allen den Fällen, wo schon das Gesetz eine Freiheits- oder Ehrenstrafe verlangen würde; hier müsste sofort, falls nicht im einzelnen Fall ein richterlicher Strafbefehl genügt, im ordentlichen Strafprozess verfahren werden.

2. Bezüglich der übrigen Abgaben dürfte eine Schärfung der bisherigen Strafbestimmungen nicht notwendig sein. Diese Defraudationen sind im geltenden Recht gewöhnlich mit Geld-, eventuell Freiheitsstrafe bedroht, und diese Ahndung erscheint als genügend, wenn man bedenkt, dass (nach dem oben § 5 Ausgeführten) eine direkte Gefährdung des Staatsvermögens durch den Defraudanten hier gar nicht vorliegt. Zudem sind ja dann, wenn solche

[4]) Wagner, „Finanzwissenschaft“ (in Raus' Lehrbuch der politischen Ökonomie) 1880 § 586 in f., empfiehlt allgemein die Einführung von Ehrenstrafen für Defraudationen. — Das ebendaselbst Note 6 erwähnte nordamerikanische Prinzip, den Eid zur Grundlage der Steueransagen zu machen, führt dort zu sehr scharfen Strafbestimmungen, so auch zur Aberkennung der Fähigkeit zum Zeugnis vor Gericht. Die künstliche Herbeiführung des Zusammentreffens jeder Defraudation mit einer Verletzung der Eidespflicht ist hier offenbar nur der Umweg, um die erstere hart bestrafen zu können.

Defraudationen mit Betrug zusammentreffen, von dem hier vertretenen Standpunkt aus, auch jetzt schon die schweren Strafen der §§ 263 und 264 St.G.B. zu verhängen.

Bei den Stempelsteuerdefraudationen insbesondere entfällt zwar die Anwendbarkeit der Betrugsparagraphen; bei ihnen sind, wenn nicht etwa z. B. eine Urkundenfälschung ideal konkurriert, stets nur die Defraudationsstrafen selbst zutreffend. Diese sind aber schon nach den bestehenden Stempelsteuergesetzen von grosser Strenge und daher bei diesen geringfügigsten Defraudationen durchaus hinreichend.

Durch eine Regelung der Defraudationsfolgen in der vorgeschlagenen Art, jedenfalls auf Grund einer selbstständigen Durchführung je des civilrechtlichen und des strafrechtlichen Gedankens, würde sowohl den Interessen des Fiskus als den modernen Rechtsanschauungen Rechnung getragen. Sowohl in der einen als in der andern Richtung liesse sich nicht nur quantitativ mehr erreichen, als bei der herrschenden Verquickung beider Momente möglich ist, sondern es wäre auch nach beiden Seiten hin die Möglichkeit einer folgerichtigen juristischen Ausgestaltung gegeben. Eine solche könnte aber nicht allein das öffentliche Gerechtigkeitsgefühl in erhöhtem Masse befriedigen und dadurch mittelbar zur Hebung der „Steuermoral“ (um den Wagnerschen Ausdruck zu gebrauchen) beitragen; sie hätte auch vielleicht das Gute im Gefolge, dass das Finanzstrafrecht von seiten der juristischen Litteratur, in der dieses Gebiet eine etwas vernachlässigte Stelle einnimmt, die eingehende Berücksichtigung fände, die es angesichts seiner eminent praktischen Bedeutung gewiss verdient.